****

**Afstudeerscriptie**

*Scheiding tussen audit en advies*

****

**Student:** Maarten Nagtegaal

**ID:** 1549911

**Richting:** HBO-Accountancy

**School:** Hogeschool Utrecht

**Begeleider:** Koos Vijverberg

**Begeleider KPMG:** Kees Voorburg

**Datum voltooiing** : Juni 2012

# Voorwoord

In het kader van het afronden van mijn HBO-accountancy heb ik deze bachelorscriptie geschreven. De scriptie zal gaan over de gevolgen van de voorgestelde wetgeving omtrent de scheiding tussen audit en advies. Deze scriptie is onderdeel van het afstudeertraject zoals is voorgeschreven binnen de Hogeschool van Utrecht.

Naast de bachelorscriptie was de opdracht dat ik mee moest werken binnen een accountantsorganisatie. Zowel mijn scriptie als het meewerken in een accountantsorganisatie heb ik gedaan bij KPMG De Meern. Tijdens het meewerken heb ik een gedeelte van de theorie, die ik op school geleerd heb, kunnen toepassen in de praktijk.

Wet- en regelgeving op het gebied van accountancy heb ik altijd interessant gevonden. Toen ik moest gaan nadenken over een onderwerp voor mijn afstudeerscriptie wilde ik ook die kant op gaan. In de Tweede Kamer zijn, in februari 2012, een drietal amendementen aangenomen om de accountancymarkt te hervormen. Om tot een goede afbakening van mijn scriptie te komen heb ik gekozen om alleen het onderdeel scheiding tussen audit en advies nader te bekijken. Tijdens mijn scriptie ben ik vanuit de volgende hoofdvraag te werk gegaan:

*Zal de voorgestelde wetswijzing, om de scheiding tussen audit en advies te verplichten, daadwerkelijk een kwaliteitseffect hebben voor de controle van de jaarrekening ?*

Tijdens mijn scriptie heb ik een helder beeld gekregen van wat de gevolgen zullen zijn en of het de kwaliteit van de controle zal verbeteren. Vanuit KPMG heb ik ondersteuning gekregen van Kees Voorburg, hem wil ik daarom ook bedanken voor het begeleiden bij mijn scriptie en de tijd die hij voor mij vrij gemaakt heeft. Vanuit de Hogeschool Utrecht wil ik Koos Vijverberg bedanken voor zijn aandeel in mijn scriptie tot wat het uiteindelijk is geworden.

Maarten Nagtegaal

Juni 2012

# Samenvatting

In tijden van de economische- en de bankcrisis staat ook de rol van de accountant centraal. Het maatschappelijk verkeer is van mening dat de accountant tekort is geschoten in zijn maatschappelijke taak. De Tweede Kamer heeft daarom op 14 februari 2012 een drietal amendementen aangenomen om de accountancymarkt te hervormen. Een van de amendementen is dat accountantsorganisatie die de wettelijke controle verricht bij een organisatie van openbaar belang (hierna: OOB) geen adviesdiensten mag verlenen bij de OOB. De huidige situatie biedt de accountantsorganisatie de vrijheid om zelf te beoordelen of een adviesopdracht uitgevoerd kan en mag worden.

Nederland loopt met de voorgestelde wetswijziging voor op de ontwikkeling in het Europees Parlement. In het Europees Parlement is men onder leiding van Michel Barnier (interne markt) ook bezig nieuwe wetgeving in te voeren op het gebied van de accountancy. De Raad van State geeft in haar advies ook aan dat een gefaseerde invoering van de wetgeving beter voor het bedrijfsleven is en de overbrugtijd gebruikt kan worden om aan te sluiten op de Europese wetgeving.

Om tot een goede analyse te komen van de voorgestelde wetgeving heb ik onderzoeken gebruikt van: Universiteit Nyenrode naar de onafhankelijkheid van de voorgestelde wetgeving en onderzoek van Coney naar de gevolgen van de voorgestelde wetswijziging. Daarnaast zijn ook interviews gebruikt die door het blad Accountant zijn gehouden met oud-accountants. Zij zijn van mening dat de voorgestelde niet de kwaliteit van de controle zal verbeteren. Uit de consultatiereacties van de Big-Four blijkt dat zij veel waarde hechten aan de onafhankelijkheid. Wel stellen zij kritische kanttekeningen bij de voorgestelde wetgeving. Zo zien zijn liever een lijst met diensten die verboden zijn in plaats van een lijst met toegestane diensten.

In de scriptie zijn ook twee interviews verwerkt met de VEB en een partner van KPMG. Uit de interviews blijkt dat de VEB een grote voorstander is van de voorgestelde wetgeving, mede omdat zij hebben gezien dat accountants de controles niet goed uitgevoerd hebben. Volgens hen voldoet de huidige wetgeving daarom niet. De partner denkt dat de huidige wetgeving wel voldoet, maar ziet geen belemmeringen tegen invoering als daarmee het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer hersteld kan worden.

Of de voorgestelde wetgeving de kwaliteit van de controle verbetert, ik denk het niet. Wel zal de wetgeving duidelijkheid geven aan de belanghebbenden omtrent de onafhankelijkheid en zal de onafhankelijkheid van de accountant beter gewaarborgd worden. Toch denk ik dat een transparantere accountant meer toevoegde waarde zal geven aan belanghebbenden van de jaarrekening. Hierbij kan gedacht worden aan een grotere rol van de Raad van Commissarissen in de communicatie naar de belanghebbenden van de jaarrekening.

Inhoudsopgave

[Voorwoord 1](#_Toc328408412)

[Samenvatting 2](#_Toc328408413)

[Hoofdstuk 1 Inleiding 4](#_Toc328408414)

[Hoofdstuk 2 Huidige situatie 7](#_Toc328408415)

[Hoofdstuk 3 Achtergrond voorgestelde wetgeving 15](#_Toc328408416)

[Hoofdstuk 4 Onderzoeken naar onafhankelijkheid 19](#_Toc328408417)

[Hoofdstuk 5 Sterke en zwakke punten voorgestelde wetgeving 23](#_Toc328408418)

[Hoofdstuk 6 Mening belanghebbenden 27](#_Toc328408419)

[Hoofdstuk 7 Interviews 31](#_Toc328408420)

[Hoofdstuk 8 Conclusie 37](#_Toc328408421)

[Bronnenlijst 39](#_Toc328408422)

[Bijlage 1 Verboden en Toegestane Diensten 41](#_Toc328408423)

# Hoofdstuk 1 Inleiding

**1.1 Motivatie voor gekozen onderwerp**

De taak van de controlerend accountant is om de jaarrekening van een onderneming te controleren of een getrouw en juist beeld geeft op balansdatum per jaareinde, zoals is opgenomen onder BW 2 titel 9 artikel 362 en verder. De regels voor de accountant zijn vastgelegd in diverse soorten wetgeving. Tijdens de huidige kredietcrisis en de bankencrisis wordt meer gekeken naar de rol van de accountant. De politiek en belanghebbenden van de jaarrekening zijn van mening dat de accountant tekort is geschoten in zijn maatschappelijke taak. Hierop is vanuit de politiek besloten de regels voor de accountant scherper vast te leggen in de wet. Als aankomend accountant vind ik de wijziging in deze regelgeving interessant en tijdens deze scriptie wil ik mij hier op richten. Tijdens de scriptie zal ik een amendement nader bekijken: de verplichte scheiding tussen audit en advies. Hierbij wil ik voornamelijk kijken of het daadwerkelijk de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole verbetert. De voorgestelde wetgeving zal zeker van invloed zijn op de diensten die de accountant kan gaan verrichten in de toekomst en hoe de omvang van het beroep later is. Door middel van een theoretisch onderzoek en door in gesprek te gaan met belanghebbenden van het jaarverslag hoop ik een duidelijker beeld te krijgen van welke effecten de voorgestelde wetswijziging heeft op de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole.

**1.2 Belang van het onderwerp**

Op 14 februari 2012 is in de Tweede Kamer het voorstel aangenomen om de scheiding tussen audit en advies te verplichten voor OOB cliënten. Dit zal een direct gevolg hebben voor de accountantskantoren die diensten uitvoeren voor deze organisaties. Doordat het wetsvoorstel vrij kort geleden behandeld is in de Tweede Kamer is over de gevolgen van de voorgestelde wetgeving nog weinig informatie te vinden. Door reacties en artikelen te lezen van diverse betrokken partijen kan ik onderzoeken of de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole daadwerkelijk verbetert als de voorgestelde wetswijziging ingevoerd zal worden.

**1.3 Onderzoeksvraag en deelvragen**

Als onderzoeksvraag voor mijn scriptie zal ik gebruiken :

*Zal de voorgestelde wetswijzing, om de scheiding tussen audit en advies te verplichten, daadwerkelijk een kwaliteitseffect hebben voor de controle van de jaarrekening ?*

Om tot een goede conclusie van mijn hoofdvraag te komen heb ik gedurende het onderzoek de volgende deelvragen gebruikt:

1. Wat is de voorgestelde wetgeving en wat houdt hij in?
2. Wat veranderd er voor klanten en accountantskantoren?
3. Wat is de reden dat de nieuwe wetgeving wordt ingevoerd?
4. Wat zijn de sterke punten van de voorgestelde wetswijziging?
5. Wat zijn de zwakke punten van de voorgestelde wetswijziging?
6. Wat vinden de accountants zelf van de voorgestelde wetswijzigingen en denken zij dat het, het gewenste effect zal hebben?
7. Wat vinden de beleggers, waarvoor de voorgestelde wetgeving bedoeld is ervan?
8. Wat vinden de klanten ( de OOB’s ) van de wetgeving en zijn zij van mening dat de kwaliteit van de controle beter wordt?

**1.4 Afbakening van het onderwerp**

In de Tweede Kamer zijn zoals al eerder vermeld op 14 februari 2012 diverse wetsvoorstellen gedaan om de onafhankelijkheid van de accountant te waarborgen. In totaal zijn drie verschillende voorstellen gedaan en aangenomen. Om tot een kwalitatief goed onderzoek te komen zal ik mij vooral richten op specifiek één onderwerp, namelijk de scheiding tussen audit en advies. De andere voorstellen zal ik nader bespreken mochten deze relevant zijn voor mijn onderzoek.

Voor duidelijke afbakening van de scriptie zal ik alleen het woord accountant gebruiken. Hiermee wordt bedoeld de registeraccountant alsmede de openbare accountant. Deze keuze is gemaakt omdat de voorgestelde wetgeving alleen voor OOB-cliënten geldt en de wettelijke controle alleen door de openbare accountant verricht mag worden.

**1.5 Opbouw van de afstudeerscriptie**

Deze scriptie kent de volgende opbouw en structuur.

* Allereerst heeft u een samenvatting gelezen van de algehele scriptie. Hierin is in een aantal pagina’s de kern van de scriptie samengevoegd.
* Hoofdstuk één betreft een inleiding op de algehele scriptie.
* Hoofdstuk twee zal nader toelichting geven op de huidige situatie omtrent de wet- en regelgeving.
* In hoofdstuk drie zal ik u meer vertellen over de achtergronden en de specifieke wijzigingen die zullen plaatsvinden wanneer de voorgestelde wetswijziging door de Eerste Kamer komt. Tevens zal in dit hoofdstuk de Europese voorstellen besproken worden met betrekking tot de scheiding tussen audit en advies.
* Hoofdstuk vier zal bestaan uit onderzoeken die verricht zijn naar de onafhankelijkheid van de accountant en de gevolgen van de voorgestelde wetswijziging.
* In hoofdstuk vijf zijn de sterke en de zwakke punten van de voorgestelde opgenomen en een daarbij behorende onderbouwing van de punten.
* In hoofdstuk zes komen reacties en meningen voor van belanghebbenden partijen, waaronder reacties van de Big-Four (KPMG, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers en Deloitte)
* In hoofdstuk zeven zijn de interviews verwerkt die ik voor mijn onderzoek gehouden heb met de VEB en een partner van KPMG.
* Tot slot zal ik in hoofdstuk acht afsluiten met mijn conclusie en bevindingen.

**1.6 Onderzoeksmethode**

Voor de beantwoording van mijn acht deelvragen heb ik voor de eerste vijf deelvragen gebruik gemaakt van theoretisch onderzoek. Hierbij ben ik opzoek gegaan naar relevante artikelen voor mijn scriptie. Ook heb ik gebruik gemaakt van het internetconsultatie document wat gehanteerd is door de minister van financiën, om te weten te komen wat diverse partijen van de voorgestelde wetgeving vinden. Om een goed beeld te krijgen wat de gevolgen zullen zijn van de voorgestelde wetgeving heb ik gebruik gemaakt van de onderzoeken van onderzoeksbureau Coney en een onderzoek van Universiteit Nyenrode. Voor beantwoording van deelvraag zes en zeven heb ik interviews afgenomen met de dhr. Koster, advocaat van de VEB, en dhr. Van Hengstum partner bij KPMG De Meern om te onderzoeken wat belanghebbende partijen vinden van de voorgestelde wetgeving.  De laatste deelvraag is niet duidelijk beantwoord in de scriptie, dit komt door de geringe informatie die beschikbaar is en door gebrek aan tijd om dit nauwkeurig te onderzoeken.

# Hoofdstuk 2 Huidige situatie

**2.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk zal ingegaan worden op de huidige regelgeving zoals deze momenteel vastligt in de wet. Hierbij wordt gebruik gemaakt van de wet en regelgeving zoals hij opgenomen is in het Handboek Regelgeving Accountancy (Verzameling Regelgeving Accountancy, 2011). Hierbij zal worden ingegaan op de regelgeving over onafhankelijkheid. De wet- en regelgeving die niet relevant zijn voor deze scriptie zal daarom niet worden besproken.

**2.2 Wet en toezicht accountantsorganisaties**

De specifieke wet- en regelgeving van de accountancy bestaat uit twee regelingen: normen voor de accountantsorganisaties en normen voor de individuele accountant. Deze wet- en regelgeving is opgenomen om de accountant te ondersteunen in zijn werkzaamheden en om duidelijke kaders voor de accountant op te stellen. In het handboek regelgeving accountancy is de volgende opbouw te vinden voor accountantsorganisaties:

* Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)
* Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)

In de Wta is de toezicht op de individuele accountants en accountantsorganisaties geregeld. Het doel van de Wta is dat het maatschappelijke verkeer kan vertrouwen op de door de accountant afgegeven accountantsverklaring. De AFM is verantwoordelijk voor het toezicht op naleving van de wet- en regelgeving. Wanneer accountantskantoren een wettelijke controle willen verrichten zullen zij een vergunning moeten aanvragen, volgens de Wta, bij de AFM. Als een accountantsorganisatie niet in het bezit is van een vergunning, zal men ook geen wettelijke jaarrekeningcontroles kunnen verrichten.

Voor het maatschappelijk verkeer is het van belang dat men kan steunen op de accountant, hierbij is onafhankelijkheid van belang. In artikel 19 van de Wta staat vermeld dat indien een bedreiging optreedt ten opzichte van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie dient zij, de accountantsorganisatie, maatregelen te nemen om haar onafhankelijkheid te waarborgen en de bedreiging af te schermen.

De Bta betreft een nadere uitwerking van de Wta. De Bta is opgesteld om de Wta goed te laten werken. In de Bta zijn zaken opgenomen als: kwaliteitsbepalingen, opbouw van het controledossier en bepalingen inzake van fraude, onafhankelijkheid en bedrijfsvoering. In de Bta staan ook aanvullende eisen voor de wettelijke controle van een OOB. Hierin staat dat de accountantsorganisaties jaarlijks een kwaliteitsbeoordeling moeten verrichten. Deze kwaliteitsbeoordeling zal door een onafhankelijk persoon verricht moeten die niet betrokken is geweest bij de opdracht, zolang de kwaliteitsbeoordeling niet verricht is, kan nog geen accountantsverklaring afgegeven worden.

In navolging van artikel 19 van de Wta is in de Bta een hoofdstuk opgenomen met bepalingen ter uitvoering van dit artikel. In artikel 27 tot en met 31 van de Bta wordt gesproken over de onafhankelijkheid. De volgende bepalingen zijn opgenomen:

* De eigenaren, aandeelhouders, beleidsbepalers, het toezichthoudende orgaan of een verbonden entiteit hebben geen bemoeienis met de uitvoering van de controle dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en objectiviteit van de externe accountant. (artikel 27)
* Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat haar medewerkers voor de uitvoering van de wettelijke controle de onafhankelijkheid ondertekenen en informeren over bedreigingen ter zake van hun onafhankelijkheid (artikel 28)
* Een accountantsorganisatie krijgt geen vergoeding voor de wettelijke controle waarbij de som van de vergoeding afhankelijk is van andere diensten of de uitkomst van de accountantsverklaring. (artikel 29)
* Een accountantsorganisatie die een wettelijke controle heeft verricht bij een OOB stelt binnen drie maanden na afloop van haar boekjaar een verslag op. (artikel 30)
* Een accountantsorganisatie houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften van artikel 19 Wet op de accountants. (artikel 31)

Naast de normen voor de accountantsorganisaties zijn ook normen voor de individuele accountant vastgelegd in de wet- en regelgeving. In de volgende wetten en verordeningen zijn de regels voor de accountant opgenomen. De wetten verordeningen voor de Accountants Administratieconsulenten laat ik buiten beschouwing.

* Wet op de accountants (WRA)
* Verordening gedragscode (VGC)
  + Nadere voorschriften onafhankelijkheid voor de accountant
  + Nadere voorschriften met betrekking tot kantoren en afdelingen
  + Nadere voorschriften Controle- en Overige Standaarden
  + Nadere voorschriften Permanente Educatie

Wet op accountants

Artikel 19 van de WRA en artikel 24 van de WAA leggen het NIVRA de plicht op ten behoeve van de goede beroepsuitoefening van de werkzaamheden van accountants bij verordening gedrags- en beroepsregels vast te stellen, die gelden voor alle accountants.

**2.3 Verordening gedragscode**

De VGC is opgesteld met als doel het professionele niveau van de beroepsuitoefening te bevorderen en om het maatschappelijk verkeer inzicht te geven wat voor de accountant mogelijk ongewenst gedrag is. De VGC heeft daarbij ook het doel om te fungeren als grondslag voor toezichthoudende organen van de accountantsorganisaties

Wanneer een accountant een opdracht uitvoert zal hij zijn verantwoordelijkheid moeten nemen en in het algemeen belang zijn werk moeten verrichten. Hiervoor heeft de VGC vijf fundamentele beginselen opgesteld om de accountant te ondersteunen. De VGC heeft ook bedreigingen geformuleerd die de accountant in zijn onafhankelijkheid kunnen aantasten. Wanneer een bedreiging aanwezig is, zal de bedreiging weggenomen of tot een zeer beperkt niveau gebracht moeten worden. Als dit niet kan is sprake van een ernstige bedreiging, dit zal tot gevolg hebben dat de accountant de opdracht niet kan uitvoeren.

2.3.1 Fundamentele beginselen art. 100.4 van de VGC

1. Integriteit: De accountant treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op.
2. Objectiviteit: De accountant laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangtegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.
3. Deskundigheid en zorgvuldigheid: De accountant houdt zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau dat is vereist om aan een cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen.
4. Geheimhouding: De accountant eerbiedigt het vertrouwelijk karakter van informatie die hij in het kader van zijn beroepsuitoefening en zakelijk handelen heeft verkregen. Hij maakt deze informatie zonder specifieke machtiging daartoe niet aan een derde bekend, tenzij wettelijk of beroepshalve een recht of plicht daartoe bestaat.
5. Professioneel gedrag: De accountant houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

2.3.2 Bedreigingen fundamentele beginselen

Van een accountant wordt verwacht dat hij zich aan bovenstaande eisen houdt. Diverse factoren kunnen worden gezien als bedreiging voor de fundamentele beginselen. De VGC heeft deze bedreigingen ingedeeld in diverse categorieën. Doorgaans valt een bedreiging in een van de volgende categorieën.

1. Bedreiging als gevolg van eigenbelang: Dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de accountant dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem.
2. Bedreiging als gevolg van zelftoetsing: Dit is de bedreiging die ontstaat indien de accountant zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeeld.
3. Bedreiging als gevolg van belangbehartiging: Dit is de bedreiging die ontstaat indien de accountant op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt.
4. Bedreiging als gevolg van vertrouwdheid: Dit is de bedreiging als gevolg van het ontstaan van een nauwe band tussen de accountant en zijn opdrachtgever als gevolg waarvan de accountant te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander.
5. Bedreiging als gevolg van intimidatie: Dit is de bedreiging die ontstaat indien de accountant door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen.

**2.4 Nadere voorschriften onafhankelijkheid**

In navolging van de wet en regelgeving zijn ook voorschriften opgenomen voor de accountant (NVO) . De nadere voorschriften bevatten voorschriften voor de accountant die bij het verrichten van een assurance-opdracht in acht genomen moeten worden. Deze voorschriften zijn gebaseerd op aanbevelingen van de commissie Europese Gemeenschappen van 16 mei 2002 en de onafhankelijkheidsvoorschriften, zoals opgenomen in de Code of Ethics for professional Accountants.

De NVO voor assurance-opdrachten is opgesteld naar aanleiding van artikel B1- 290.1 van de VGC. Hierin staat vermeld: ‘De accountant die een assurance-opdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurancecliënt. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid van de accountant’

2.4.1 Raamwerk voor onafhankelijkheid

In het raamwerk voor de onafhankelijkheid schrijft de NVO dat de accountant zowel in wezen als naar buiten toe (“schijn”) onafhankelijk dient te zijn van de assurancecliënt. Een accountant mag niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er sprake is van financiële, zakelijk, arbeids- of andere relaties met de assurancecliënt die voor een redelijk denkende derde als onaanvaardbaar zullen worden ongeacht. In paragraaf 2.1 van de NVO wordt meer duidelijk geschetst over de onafhankelijkheid van de accountant.

Onafhankelijkheid houdt in:

* Onafhankelijkheid in wezen, dat wil zeggen: de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht, met uitsluiting van alle andere overwegingen.
* Onafhankelijkheid in optreden (‘in schijn’) dat wil zeggen: het vermijden van al die feiten en omstandigheden die dusdanig suggestief zijn dat een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, de objectiviteit van de accountant in twijfel zal trekken.

2.4.2 Reikwijdte van de voorschriften

De NVO is opgesteld voor openbare accountants die controleopdrachten verrichtten. De NVO geeft in haar voorschriften de reikwijdte van de voorschriften, voor wie ze van toepassing zijn.

Voor de controleopdracht geldt:

* Iedere persoon binnen het netwerk, die zich op grond van een bepaalde omstandigheid in een positie bevindt van waaruit hij de uitkomsten van een controleopdracht van de jaarrekening kan beïnvloeden.

2.4.3 Bedreiging onafhankelijkheid

Zoals al vermeld bij VGC zijn voor accountants diverse bedreigingen van toepassing op de accountant. De aard en het belang van een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant bij de uitvoering van assuranceopdracht worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk en samen, en de gevolgen daarvan voor de onafhankelijkheid van de accountant. Bij de beoordeling van de aard en belang houdt de accountant tevens rekening met:

* De in afgelopen jaren aan de assurancecliënt verleende diensten en de relaties met de assurancecliënt voor zijn benoeming tot accountant bij de assurancecliënt.
* De tijdens de uitvoering van de assuranceopdracht aan de assurancecliënt verleende diensten en de met de assurancecliënt onderhouden relaties.

**2.5 Stelsel van waarborgen**

In paragraaf 3 van de NVO wordt meer aandacht besteedt aan het stelsel van waarborgen. Hierbij maakt de NVO onderscheid tussen de waarborgen in de organisatie van de assurancecliënt en bij de accountantspraktijk, daarnaast zijn waarborgen voor de persoonlijke onafhankelijkheid opgesteld. De waarborgen hebben betrekking op:

* De bestuursstructuur van de assurancecliënt (§3.1.1)
* De communicatie met de raad van de commissarissen of de audit commissie (§3.1.2)
* De declaratierelaties (§3.2)
* Interne roulatie (§ 3.3)
* Periode waarbinnen de onafhankelijkheidbepalingen van toepassing zijn (§3.4)

In het onderzoek naar de gevolgen van de voorgestelde wetgeving is onafhankelijkheid van belang. Voor de onafhankelijkheid zijn de interne roulaties en de periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn van belang. Daarom zal in de scriptie deze wet- en regelgeving opgenomen worden, de overige bepalingen zullen niet behandeld worden.

2.5.1 Interne roulatie

Voor controlecliënten zijnde een OOB geldt de volgende bepaling. Indien bepaalde leden van het controleteam geregeld en voor lange tijd aan een controleopdracht van de jaarrekening bij een controlecliënt die als OOB wordt aangemerkt meewerken, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken accountant als gevolg van vertrouwdheid.

Om deze bedreigingen bij een controleopdracht van de jaarrekening van een OOB belang tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, is de verantwoordelijk partner verplicht:

* Ten minste de bij de uitvoering betrokken partners, met inbegrip van de verantwoordelijk partner, en de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert, binnen zeven jaar na hun opneming in de betreffende functie in het controleteam te vervangen. Een op grond van deze bepaling vervangen persoon mag pas opnieuw betrokken worden bij dienstverlening nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sinds de datum waarop hij is teruggetreden.
* De bedreiging voor de onafhankelijkheid te beoordelen die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid van andere leden van het controleteam bij de controleopdracht van de jaarrekening met betrekking tot de desbetreffende controlecliënt en adequate waarborgen te treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

2.5.2 Periode onafhankelijkheidsbepalingen

De bij een assurance-opdracht betrokken accountant is gedurende de opdrachtperiode onafhankelijk van de assurancecliënt. De bij een assurance-opdracht betrokken accountant ziet erop toe dat de overige leden van het assurance-team en de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden gedurende de opdrachtperiode onafhankelijk van de assurancecliënt zijn.

**2.6 Persoonlijke onafhankelijkheid**

Met de betrekking tot de onafhankelijkheid geeft de NVO niet alleen waarborgen op het gebied van de organisatie. In paragraaf 4 wordt de persoonlijke onafhankelijkheid nader toegelicht. Dit wordt gedaan aan de hand van de volgende punten:

* Financiële belangen in een assurancecliënt (§4.1)
* Zakelijke relaties met een assurancecliënt (§4.2)
* Dienstverband en vervullen van een beheersfunctie (§4.3)
* Familierelaties (§4.4)
* Juridische relaties (§4.5)

**2.7 Combinaties van controle en andere dienstverlening van dezelfde cliënt.**

Voor sommige werkzaamheden naast de controle zijn nadere voorschriften nodig om duidelijkheid te scheppen en bedreigingen af te wenden. In paragraaf 5 van de NVO worden een aantal specifieke combinaties van een controleopdracht van de jaarrekening en overige dienstverlening bij een controlecliënt. Daarnaast worden in paragraaf 5.1 algemeen geldende voorschriften opgenomen. In paragrafen 5.2 tot en met 5.9 worden de specifieke combinaties genoemd:

* Administratieve dienstverlening (§5.2)
* Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem (§5.3)
* Diensten op het gebied van waardebepaling (§5.4)
* Dienstverlening op het terrein van interne controle (§5.5)
* Juridische dienstverlening (§5.6)
* Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt (§5.7)
* Interim-management (§5.8)
* Corporate finance dienstverlening (§5.9)

Deze punten zullen hier worden nader worden toegelicht:

2.7.1 Administratieve dienstverlening

Administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor een OOB leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken accountant en zijn daarom niet toegestaan.

2.7.2 Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk werkzaamheden verricht ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de jaarrekening van de controlecliënt wordt opgenomen.

2.7.3 Diensten op het gebied van waardebepaling

Deze bedreiging wordt als onaanvaardbaar gekwalificeerd, indien sprake is van diensten op het gebied van waardebepaling die van directe materiële invloed zijn op de jaarrekening van de controlecliënt.

2.7.4 Dienstverlening op het terrein van interne controle

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken accountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk diensten verricht op het terrein van de interne controle.

2.7.5.Juridische dienstverlening

Er is sprake van een uit belangenbehartiging en zelftoetsing voortvloeiende bedreiging voor de onafhankelijkheid indien hij, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, dan wel een juridisch kantoorgenoot namens de controlecliënt optreedt bij de beslechting van een geschil.

2.7.6. Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt

Een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken accountant kan ontstaan bij de combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en een opdracht van de controlecliënt op het terrein van bemiddeling of werving van hoger kader (personeel op sleutelposities in de organisatie).

2.7.7 Interim-management

De combinatie van een controleopdracht van de jaarrekening en interim-managementopdrachten waarbij een belangrijke invloed wordt uitgeoefend op het algemene of financiële bestuur en beheer van de controlecliënt, verricht door de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk ten behoeve van de controlecliënt, is niet toegestaan.

2.7.8 Corporate finance dienstverlening

Bepaalde corporate finance-diensten die door de bij de assurance-opdracht betrokken accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden aan de assurance-cliënt worden verleend leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant waartegen geen waarborgen kunnen worden getroffen.

# Hoofdstuk 3 Achtergrond voorgestelde wetgeving

**3.1 Inleiding**

Na hoofdstuk twee waarin de huidige situatie is besproken zal in dit hoofdstuk worden ingegaan op de achtergrond van de voorgestelde wetgeving. Waarom is de noodzaak aanwezig om de wet te wijzigen en wat is hiervoor de aanleiding geweest. Daarnaast zal nader besproken worden welke wijzigingen in de wet zullen optreden als de voorgestelde wetswijziging aangenomen zal worden.

**3.2 Achtergrond voorgestelde wetgeving**

Accountants hebben de wettelijke controletaak gekregen om de jaarrekening te controleren. Deze controle moet de kwaliteit van de jaarrekening waarborgen en belanghebbenden de zekerheid geven dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. De Eerste Kamer heeft de Raad van State om advies gevraagd, dit advies is op 8 mei 2012 uitgebracht, een samenvatting van het advies is opgenomen onder paragraaf 3.5.

De kwaliteit van de jaarrekeningcontrole is in het geding volgens de respectievelijke Kamerleden Plasterk (PvdA), Irrgang (SP) en Braakhuis (GroenLinks). Volgens de SP is de accountancy tekortgeschoten in zijn maatschappelijke taak (SP, 2012). De SP wil dat de accountant niet in de verleiding wordt gebracht om de controle minder streng te laten verlopen om een belangrijke adviesopdracht binnen te halen.

***Irrgang: ‘Na jarenlange discussie zullen eindelijk de broodnodige veranderingen ingevoerd worden.’***

In tijden van economische crisis kijkt men kritischer naar de rol van de accountant. Daarbij heeft de accountant het vertrouwen van het publiek (lichtelijk) verloren. Dit dient te leiden tot maatregelen om de band met het publiek te herstellen. Volgens commissie de Wit die onderzoek deed naar de rol van accountant tijdens de bankencrisis, is de accountant nalatig geweest in zijn werkzaamheden, de commissie oordeelde als volgt: "De accountant, als externe toezichthouder, heeft niet zijn maatschappelijke taak kunnen waarmaken om zorg te dragen voor een begrijpelijke en toereikende toelichting op de jaarrekening van financiële instellingen. De beroepsgroep dient samen met de AFM nadere kwaliteitseisen op te stellen waaraan een jaarrekening moet voldoen." (Commissie De Wit: 'Accountant heeft maatschappelijke taak niet kunnen waarmaken', 2012)

Naast het onderzoek van commissie de Wit, zullen andere maatschappelijke issues ook een rol hebben gespeeld bij de besluitvoering om het voorstel te doen. Hierbij kan worden gedacht aan de boekhoudfraude bij Ahold, wat gezien kan worden als het grootste financiële schandaal van ons land. De accountant wordt hier ook medeverantwoordelijk voor gehouden. De VEB heeft in 2012 naar aanleiding van dit schandaal 178 partners van Deloitte gedagvaard (VEB, 2012).

Afgelopen tijd is de accountancybranche ook niet erg positief in het nieuws gekomen. Hierbij valt te denken aan de Vestia-zaak, de AFM-boete die Ernst & Young kreeg voor de tekortkomingen in zes van de tien dossiers, omdat ontoereikende controle-informatie was verkregen bij de jaarrekeningcontrole, en de zaak die VEB heeft ingediend tegen Ernst & Young over de zaak Landis. Deze zaken hebben niet bijgedragen aan een positief beeld over accountants. Onder leiding van Eurocommissaris Barnier is het Europese Parlement ook bezig om de regels aan te scherpen voor de accountancy. Barnier is grote voorstander van hervorming op de accountantsmarkt. De voorgestelde amendementen in Nederland staan ook op het lijstje van Barnier. Hij is ook grote voorstander van verplichte kantoorroulatie na 8 jaar voor accountantskantoren en de scheiding tussen audit en advies. Nederland loopt dus vooruit op de mogelijke wetgeving van de Europese Unie.

**3.3 Verandering wetgeving in Nederland**

Mede door de kredietcrisis en de bankencrisis is de voorgestelde wetswijziging sneller ter sprake gekomen. De accountant heeft, zoals de vele schandalen betreft, verzuimd zijn maatschappelijk taak juist te vervullen. Vanuit de Tweede Kamer is daarom onder leiding van Plasterk een aantal voorstellen gedaan om het vertrouwen in de accountant te herstellen. De voorstellen die gedaan zijn door de Tweede Kamer zijn: (accountancynieuws, 2012)

* Strikte scheiding tussen audit en advies
* Verplichte kantoor roulatie na 8 jaar
* Het afbreken van de ‘Chinese Walls’ bij de AFM

Volgens de Tweede Kamer mag een accountantskantoor dat wettelijke controles bij een OOB uitvoert geen andere werkzaamheden uitvoeren. Wel is nog toegestaan controlegerelateerde werkzaamheden uit te voeren. Overige diensten zijn helemaal niet meer toegestaan. Dit alles om de onafhankelijkheid van de accountant te garanderen en de kwaliteit van de controle te waarborgen. De diensten die verboden zijn en welke diensten nog wel uitgevoerd mogen worden zijn vermeld onder bijlage 1. De definitieve lijst is nog niet opgesteld. Minister de Jager heeft in zijn lobby wel een lijst opgesteld met diensten die wel en niet verricht mogen worden.

Dit zal betekenen dat de NVO voor de accountancy gewijzigd dient te worden. Overige regels met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountancy zullen gehandhaafd blijven. De Tweede Kamer pleit voor een striktere afbakening van de regels op het gebied van de accountancy. Door de huidige situatie in de accountancy blijkt dat de wetgeving niet toereikend genoeg is geweest. Met de voorgestelde wetgeving zal het maatschappelijk verkeer een duidelijkere afbakening krijgen van de verrichte diensten die door de accountant verricht mogen worden en welke diensten verboden zijn om te verrichten.

Voordat de regel in werking treedt zal de Eerste Kamer zich hierover nog buigen. De Eerste Kamer heeft gewacht op het advies van de Raad van State met betrekking tot invoering van de amendementen. Het advies van de Raad van State is uitgebracht op 8 mei 2012.

De uitkomsten van dit advies zullen besproken worden in paragraaf 3.5. De Eerste Kamer heeft besloten dat ondanks de val van het kabinet in april 2012, de voorgestelde wetswijziging te gaan behandelen (Pietersma, 2012).

Wanneer het amendement aangenomen zal worden mogen de accountantskantoren geen advies meer geven aan de OOB’s waar zij specifieke controle werkzaamheden verrichten. Voor kleinere accountantskantoren zal dit weinig tot geen gevolgen hebben, aangezien zij weinig tot geen controles uitvoeren voor OOB instellingen. Voor de grote kantoren kan dit wel degelijk gevolgen hebben. Deze gevolgen zullen besproken worden in de paragraaf 4.3.

**3.4 Europese wetgeving onder leiding van Barnier**

In Nederland is men druk bezig de wet- en regelgeving omtrent de accountancy aan te passen. Onder leiding van Eurocommissaris Barnier wordt in Europa ook gewerkt aan nieuwe wet- en regelgeving voor de accountancy. Nederland loopt met haar voorstellen voorop ten opzichte van de ontwikkelingen in Europa.

Barnier pleit tevens voor scheiding tussen audit en advies. Waarbij een maximum van 10% van de totale controlevergoeding besteed mag worden aan controlegerelateerde diensten. Naast de scheiding tussen audit en advies zijn nog een aantal punten aanwezig waar Barnier regels voor op wil stellen. De hoofdlijnen van de voorstellen van Barnier zijn als volgt: (Plannen Barnier, 2011)

* De controleverklaring moet worden uitgebreid en verbeterd
* Rapportage aan het bestuur en de auditcommissie moet gedetailleerder worden
* Verplichte uitwisseling van informatie op regelmatige basis tussen accountants en toezichthouders
* Verbod op leveren van adviesdiensten bij audit cliënten
* Kantoorscheiding wanneer accountantsorganisaties meer dan 1/3 van hun omzet uit controle van OOB haalt, mag men helemaal geen adviesdiensten meer verrichten binnen het kantoor
* Auditcommissie krijgt een grotere rol bij benoeming van de accountant
* Verplichtte kantoorroulatie
* Join-audits moeten gestimuleerd worden, maar worden niet verplicht

De lijst van Barnier ligt op een aantal punten in lijn met de Nederlandse voorstellen die gedaan zijn, zoals de scheiding tussen audit en advies en de verplichte kantoorroulatie. Barnier gaat in zijn voorstellen alleen een stuk verder, waarbij hij tevens een kantoorscheiding voorstelt. In dat opzicht zijn toch een aantal verschillen met de Nederlandse ingediende voorstellen. Om het voor internationale bedrijven inzichtelijk te houden, zouden wij moeten wachten met het invoeren tot de besluiten op Europees niveau zijn genomen.

**3.5 Advies Raad van State**

Na acceptatie van de amendementen in de Tweede Kamer moet de Eerste Kamer zich nog buigen over de voorgestelde wetswijziging. Om tot een goed besluit te komen heeft de Eerste Kamer advies gevraagd aan de Raad van State over de invoering en de gevolgen van de voorgestelde wetswijziging. Het advies van de Raad van State is uitgebracht op 8 mei 2012 (Raad van State, 2012). De Raad van State onthoudt zich hierbij tot een oordeel over de voorgestelde wetswijzigingen, dit omdat hij pas in een laat stadium is ingeschakeld om zijn oordeel te geven. Wel plaats hij een aantal kanttekeningen tegen de invoering van de amendementen.

Gezien de consequenties kunnen de amendementen ingrijpend zijn voor de beroepsorganisatie van de accountants (Pietersma, 2012). Daarnaast hebben de amendementen tot de nodige discussie geleid bij verschillende partijen over de materie. Gezien de gevolgen voor de praktijk van de accountantsorganisaties ziet de Raad van State noodzaak voor een langere overgangsperiode, oftewel uitstel van de invoering. Volgens de Raad van State moeten de voorgestelde amendementen niet eerder in werking treden dan maatschappelijk verantwoord zou zijn.

Een tweede aandachtspunt dat de Raad van State meegeeft aan de Eerste Kamer is het vrij verkeer van diensten. Met invoering van de amendementen is het voor buitenlandse partijen minder aantrekkelijk om diensten aan te bieden aan OOB’s, dit omdat het vrije verkeer van het aanbieden van diensten wordt beperkt. Daarbij loopt de Nederlandse wetgeving dan voor op de Europese wetgeving, waar onder leiding van Barnier ook gepleit wordt voor hervormingen in de accountancy.

Tot slot adviseert de Raad van State met invoering te wachten tot het moment dat de Europese wetgeving in werking treedt. De overbruggende tijd kan door de Tweede Kamer gebruikt worden om de verschillen nader in kaart te brengen en de wetgeving op de Europese wetgeving aan te laten sluiten.

# Hoofdstuk 4 Onderzoeken naar onafhankelijkheid

**4.1 Inleiding**

Gezien de recente ontwikkelingen van de voorgestelde wetgeving is nog maar weinig onderzoek geweest naar de scheiding tussen audit en advies. Momenteel zijn twee onderzoeken verricht naar de voorgestelde wetgeving en de onafhankelijkheid van de accountant. Deze onderzoeken, te weten het onderzoek van Leen Paape en Joost van Buuren van universiteit Nyenrode en een onderzoek van onderzoeksbureau Coney, zullen hier nader besproken worden om de impact van audit en advies nader te bekijken.

**4.2 Onderzoek Universiteit Nyenrode**

Bij universiteit Nyenrode is onderzoek geweest naar de effecten van de accountantscontrole (Paape & van Buuren, 2012). Hierbij hebben zij ook gekeken wat de onafhankelijkheid te maken heeft met de verwerking van geconstateerde controleverschillen. De NVO beschouwt: Het verlenen van adviesdiensten naast de controle als een bedreiging, het ligt daarom voor de hand dat controleverschillen minder snel gecorrigeerd worden naar mate het belang van adviesdiensten toeneemt. Als resultaat van het onderzoek is naar voren gekomen dat de werkzaamheden die naast de controle verricht worden effect hebben op de controle van de jaarrekening. Bij hun onderzoek hebben zij een grens gebruikt van 30% van de NAS-diensten (belastingadvies en overige adviesdiensten) ten opzicht van de totale fee die gerekend wordt. Dit percentage hebben zij gebruikt omdat na hun analyse naar voren is gekomen dat de effecten dan pas goed zichtbaar worden.

***Indien er meer dan 30% aan NAS wordt verleend bij controlecliënten, neemt de kans op aanpassing van verschillen af***

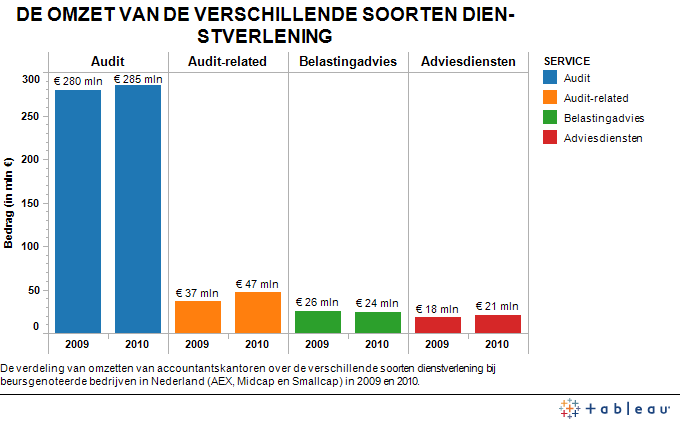
Wanneer 30% van de totale fee uit andere diensten bestaat dan de controle zelf blijkt dat dit effect heeft op verwerking van controleverschillen, wanneer dit minder dan 30% is heeft het geen effect op de verwerking van de controleverschillen. Het effect blijkt zich alleen voor te doen op overige adviesdiensten en niet op belastingadvies.

Uit het onderzoek is gebleken dat bij beursgenoteerde bedrijven met meer dan 30% NAS ongeveer 8% (4 van 48) van de controleverschillen worden gecorrigeerd. Het betreft hier minder belangrijke verschillen en verschillen die meer dan 20% van de materialiteit bedragen. Voor controleverschillen met hoge impact op het resultaat of een kritische grens is geen effect van de NAS-diensten vastgesteld.

Het onderzoek maakt hierbij geen onderscheid tussen OOB’s en andere organisaties. Hierdoor kan geen directe link gemaakt worden naar de voorgestelde wetswijziging. Wel toont het onderzoek aan dat de onafhankelijkheid van de accountant gevolgen heeft voor het verwerken van controleverschillen. De resultaten uit het onderzoek bewijzen het feit dat wanneer meer dan 30% van de totale vergoeding uit NAS-diensten bestaat de kans op verwerking kleiner is.

**4.3 Onderzoek Coney naar gevolgen voorgestelde wetgeving**

De voorgestelde wetswijziging moet zorgen dat de kwaliteit van de controle beter wordt. Met de wetswijziging zullen veranderingen plaatsvinden voor zowel de accountantskantoren als de cliënten. Voor accountantskantoren zal de eerste taak liggen op wat de nieuwe kerntaak bij cliënten wordt. Bij OOB’s is de controle vaak samenhangend met adviesdiensten die dicht tegen de controle aanliggen, maar ook adviesdiensten die de controle niet raken. De Big-Four kantoren zullen daarbij moeten onderscheiden welke adviesopdrachten nog wel in lijn liggen met de wetgeving en welke in de toekomst moeten worden afgewezen. Per cliënt zal dit moeten gebeuren en daarbij moet worden gekeken of men gaat voor de adviesdiensten of dat de controle bij die cliënt de core business wordt. Dit zal mede met het oog gedaan moeten worden op welke diensten winstgevend zijn. Gezien de grote concurrentie in de huidige accountancybranche staat de prijs van de controle hevig onder druk. De keuze voor welke dienst een kantoor wil gaan verrichten is dus van groot belang.

Voor cliënten is dit hetzelfde geval. Bij veel reacties die geplaatst worden met betrekking tot dit onderwerp wordt ook de rol van de auditcommissie onder de loep genomen. Belanghebbenden zijn van mening dat zij een belangrijkere taak toegeschoven moeten krijgen. In de voorgestelde wetswijziging staan ook een aantal overige diensten die wel uitgevoerd mogen worden na goedkeuring van de auditcommissie. Bedrijven zullen dus een goede auditcommissie moeten samenstellen en deze commissie zal meer haar verantwoordelijkheid moeten nemen in het uitbesteden van de opdrachten. Daarnaast zullen bedrijven ook meer met verschillende accountantskantoren in zee moeten gaan. De komende periode zullen de bedrijven een selectieronde moeten doen bij de accountantskantoren. Deze selectieronde zal moeten worden om gemaakt de controleopdrachten en de adviesopdrachten nader te verdelen. Dit geeft de auditcommissie een nieuwe opdracht en verantwoordelijkheid wanneer het wetsvoorstel aangenomen wordt.

Op verzoek van Tuacc[[1]](#footnote-1), heeft onderzoeksbureau Coney onderzoek verricht naar de gevolgen van de scheiding tussen audit en advies. Coney is gespecialiseerd op het gebied van data-analyse. Over 2009 en 2010 hebben zij onderzoek verricht naar de omzet van advies en overige diensten ten opzichte van de totale fee die een accountantskantoor heeft ontvangen en welke gevolgen dit zal hebben voor de toekomst als de voorgestelde wetswijziging ingevoerd zal worden.

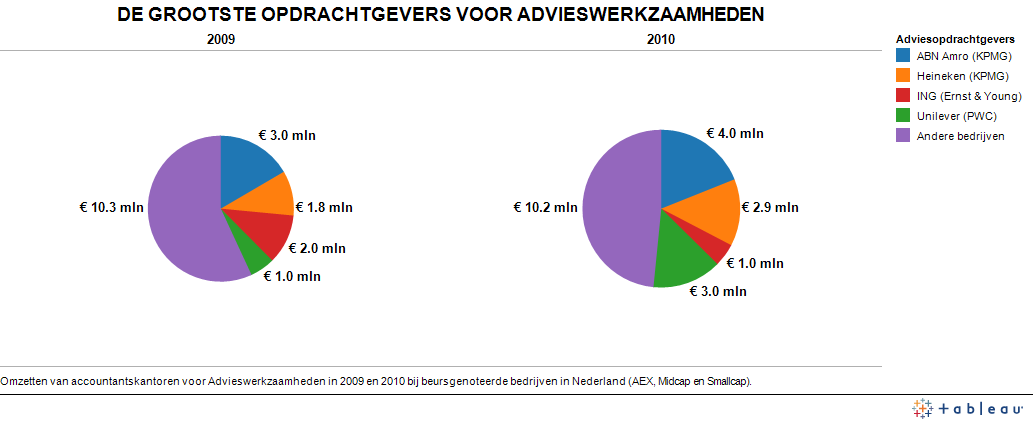
Tabel 1.1 Bron: Coney

Uit het onderzoek van Coney komt naar voren dat het belang van advies niet zo groot is, het bedrag wat bij de grootste 75 OOB’s gerealiseerd wordt als omzet is, 21 miljoen Euro. (Coney, 2012) Vanuit de totale adviesmarkt is dit 0,001%.

In 1.1 tabel is ook te zien dat audit nog steeds veruit de grootste inkomstenbron is. Uit tabel 1.2 kan worden afgeleid dat de omzet uit adviesopdrachten vooral betrekking heeft op 4 grote ondernemingen. Respectievelijk ABN Amro, Heineken, Unilever en ING zijn samen goed voor 50% van de totale som aan adviesomzet.

Tabel. 1.1

De vraag hieruit luidt dan ook of de scheiding tussen audit en advies wel daadwerkelijk effect heeft op de kwaliteit van de controle als de impact van de maatregel maar gering is. Uit onderzoek van Coney komt daarbij naar voren dat een partner bij een Big-Four kantoor ongeveer €26.500 aan jaarsalaris verdient met het adviesgedeelte. Dit betreft ongeveer 6% van een gemiddeld salaris van een partner.

Als de totale omzet aan advies afgestoten zal moeten worden van de accountantskantoren kost dat dus 21 miljoen Euro aan omzet. Op basis van het onderzoek van Coney zal dit ongeveer 140 fulltime banen kosten. Deze inschatting is wel gemaakt als een natuurlijk verloop en andere omstandigheden buiten beschouwing worden gehouden.

Tabel 1.2 Bron: Coney

Hier zal naar alle waarschijnlijkheid, de adviesdiensten met betrekking tot de accountancy verplaatst worden naar andere Big-Four kantoren. De vraag die terecht gesteld wordt is of we van mening zijn dat een gemiddelde partner bij een Big-Four kantoor bij €26.500 de mate van onafhankelijkheid verminderd.

Uit het onderzoek dat Coney verricht heeft, blijkt dat het effect van de voorgestelde wetswijziging niet heel erg groot zal zijn. Het adviesgedeelte is, naar mijn mening, dusdanig klein dat dit enkel kleine financiële problemen met zich mee kan brengen. Voor cliënten zal hetzelfde gelden als voor de accountantskantoren. Komende jaren zal het enkele opstartproblemen opleveren omdat men rekening moet houden dat de controlerend accountant de overige adviesdiensten niet mag verlenen. De impact van de voorgestelde wetswijziging is vooralsnog te overzien.

Desalniettemin zullen accountantskantoren een beslissing moeten nemen welke diensten ze bij welke onderneming willen behouden. Op managementniveau zal een keuze gemaakt moeten worden tussen het verrichten van de jaarrekeningcontrole en het verrichten van adviesdiensten. Dit is zeker het geval voor de cliënten waar advies wel van grote impact is, zoals de hierboven genoemde namen. Daarnaast zal het ook voor de naam en aanzien van belang zijn welke cliëntenkring de accountantskantoren hebben, grote namen zullen andere cliënten eerder aanleiding geven om met jou een dienstverband aan te gaan. De partners binnen de organisaties zullen dus een goede afweging moeten maken welke cliëntenkring ze willen behouden.

# Hoofdstuk 5 Sterke en zwakke punten voorgestelde wetgeving

**5.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk zullen de sterke en zwakke punten van de voorgestelde wetgeving worden weergegeven. Welke punten onderbouwen de voorgestelde wetgeving en welke punten stellen kanttekeningen aan de voorgestelde wetgeving.

**5.2 Sterke punten**

5.2.1 Onafhankelijkheid beter gewaarborgd

Het vertrouwen in de externe accountant gaat samen met de onafhankelijkheid van de externe accountant. Voor de belanghebbenden van de jaarrekening is het van groot belang dat de externe accountant een onafhankelijk oordeel vormt over de jaarrekening. Daarbij moeten zoveel mogelijk bedreigingen worden afgeschermd. Het is daarom van groot belang dat de controlerend accountant geen andere werkzaamheden uitvoert voor de controle cliënt. Dit kan namelijk leiden tot de mogelijkheid dat de accountant tijdens de controle minder kritisch is op de ontdekte fouten, om naast de controleopdracht een belangrijke adviesopdracht binnen te halen. Dit is ongewenst gedrag en kan door middel van deze wetgeving worden afgeschermd. Daarnaast is onafhankelijkheid erg belangrijk voor het maatschappelijk verkeer. De accountant beschikt door middel van zijn functie over een belangrijke taak waarbij hij in de boeken mag kijken bij een bedrijf. Deze maatschappelijke en wettelijke functie moet volledig afgebakend worden, de gebruiker van de jaarrekening moet zeker kunnen zijn dat de jaarrekening een getrouw en juist beeld geeft van de werkelijkheid. Zeker in de economische onzekere tijden, waar veel bedrijven failliet gaan is het oordeel van de accountant erg belangrijk. Het vertrouwen is al beschadigd en in de komende jaren zal de accountant dit vertrouwen weer terug moeten winnen. Om dit te doen is het van belang dat de gebruiker weet dat de accountant zich alleen bezig gehouden heeft met de controle en niet tijdens de controle in gedachten houdt dat mogelijk belangrijke adviesopdrachten binnengehaald kunnen worden.

Wanneer de accountant een adviesopdracht uitvoert en de adviezen van de accountant geïmplementeerd worden is de kans aanwezig dat de accountant zijn eigen adviesopdracht controleert. Een accountant die zijn eigen werk controleert, kan worden gezien als een slager die zijn eigen vlees keurt. Deze schijn zal ten alle tijden moeten worden voorkomen. Door middel van de voorgestelde wetgeving kan het maatschappelijke verkeer hier volledig op vertrouwen. De onafhankelijkheid van de accountant zal door middel van de wetgeving meer gewaarborgd worden, gehele onafhankelijkheid kan nooit gegarandeerd worden.

5.2.2 Duidelijkheid voor belanghebbenden

Op 6 oktober 2011 presenteerde de AFM haar onderzoek ‘Prikkels voor kwaliteit van de accountantscontrole’ (AFM, 2011) waarbij onderzoek is gedaan hoe de kwaliteit verbeterd kan worden. In de conclusie van het stuk over onafhankelijkheid komt naar voren dat een accountantsverklaring alleen van waarde is voor belanghebbenden als de controlerend accountant volledig onafhankelijk is. Daarbij is het volgens de AFM van belang dat alle schijn daarbij wordt vermeden. De huidige wetgeving biedt volgens de AFM teveel ruimte voor interpretatie. Accountantskantoren beoordelen uiteindelijk zelf of ze onafhankelijk zijn of niet. Dit gebeurt doordat zij zelf bedreigingen signaleren, evalueren en zelf maatregelen nemen om de onafhankelijkheid te waarborgen. Doordat kantoren zelf hun invulling geven binnen de wetgeving, weten gebruikers niet wat de onafhankelijkheid concreet inhoudt. Daarom is de AFM voorstander van duidelijke en eenzijdige richtlijnen. Hiermee bedoelt de AFM dat binnen de wet geen ruimte meer mag zijn voor andere invulling en interpretatie maar dat elke belanghebbenden weet wat onafhankelijkheid inhoudt. De AFM wijst erop dat de huidige principle-based benadering voor te veel verwarring zorgt, de AFM is daarom voorstander van een rule-based benadering. Met een rule-based benadering zal meer duidelijkheid gecreëerd worden voor belanghebbenden partijen.

De voorgestelde wetwijziging kan hiervoor zeker uitkomst bieden. Wanneer de wet duidelijke kaders geeft voor de onafhankelijkheid zullen gebruikers van de jaarrekening weten waar ze aan toe zijn. De twijfel of de accountant nog wel onafhankelijk is zal weggenomen worden wat zal leiden tot meer vertrouwen in de jaarrekening en het werk van de accountant.

**5.3 Zwakke punten**

5.3.1. Lopen vooruit op EU

Niet alleen in Nederland is een discussie gaande omtrent de hervorming in de accountancy. Ook in het Europees parlement is men, onder leiding van Barnier, bezig om hervormingen door te voeren (paragraaf 3.4). Wanneer de hervormingen doorgevoerd worden in het Europees Parlement zal de Nederlandse wetgeving zich daar op moeten aanpassen, dat het gevolg met zich meebrengt dat het bedrijfsleven in korte tijd twee keer wordt geconfronteerd met wijzigende wetgeving. De vraag moet gesteld worden of dit wenselijk is en of wij in Nederland niet moeten wachten op de ontwikkelingen in het Europees parlement. De Raad van State onderbouwt dit in haar advies naar de Eerste Kamer, waarbij zij gefaseerde invoering van de wetgeving voorstellen.

***“Het afscheiden van de controlepraktijk verhoogt op zichzelf niet de kwaliteit van de mensen die de controlewerkzaamheden uitvoeren”***

5.3.2 Kennis gaat verloren

Een strikte scheiding tussen audit en advies kent ook het nadeel dat kennis van het bedrijf verloren gaat. Minister de Jager gaf ook aan dat volgens onderzoek niet is gebleken dat de kwaliteit van de controle omhoog gaat wanneer een kantoor advies en audit gescheiden worden (Adviespraktijk accountant ingeperkt, 2012). Daarnaast moet in overweging worden meegenomen dat adviesdiensten de kennis van de branche en de organisatie worden vergroot bij de accountant. Met name omdat bij controle de werkzaamheden vooral gericht zijn op de jaarrekening, hierbij kan tekort worden geschoten in de kennis van de rest van de onderneming (Meeder, 2012). Dit kan leiden tot een betere kennis van de organisatie met als gevolg een hogere kwaliteit van de controle.

5.3.3 Window dressing

De onafhankelijkheid zal meer gewaarborgd worden wanneer de wetgeving daadwerkelijk intreedt. Het is alleen de vraag of het de kwaliteit ook daadwerkelijk verbetert. Marten Renes zegt hierover: “Het afscheiden van de controlepraktijk verhoogt op zichzelf niet de kwaliteit van de mensen die de controlewerkzaamheden uitvoeren” (Renes, 2012). Hierin komt naar voren dat de wetgeving ook kan worden geïnterpreteerd als window dressing. Voor het maatschappelijk verkeer is de accountant dan onafhankelijk. Alleen het primaire doel, betere kwaliteit van de controle, wordt daarbij voorbij gestreefd. Want het is nog maar de vraag of de kwaliteit daadwerkelijk verbetert. Het doel van de wetgeving is toch dat de kwaliteit van de controle omhoog gaat, zodat het maatschappelijk verkeer meer kan vertrouwen op het oordeel van de accountant. Door meer wetgeving zal de uitvoering van de controle complexer worden, terwijl wij ons misschien meer moeten richten op de opleiding van de mensen en de kwaliteit hiervan.

5.3.4. Noodzaak van de wetgeving niet aangetoond

Met de invoering van de voorgestelde wetgeving zal de accountancy gedeeltelijk hervormd worden. De vraag die zich hierbij voordoet, is of de huidige wetgeving niet voldoet in haar onafhankelijkheidsprincipes. Zowel PwC als Nijhuis geven aan de noodzaak van de wetgeving niet aangetoond is. Nijhuis geeft aan dat de gemaakte fouten in de accountancy niks te maken hebben met de nieuwe wetgeving (paragraaf 5.2). De invoering van de wetgeving zal haar doel dus voorbij schieten. Ook PwC onderkent dit in haar consultatiereactie, volgens hen ontbreekt een gegronde reden om de onafhankelijkheidsprincipes aan te passen. Daarnaast geven zij aan dat de noodzaak nooit is bewezen onderbouwd met resultaten (paragraaf 5.2.4).

# Hoofdstuk 6 Mening belanghebbenden

**6.1 Inleiding**

Om tot een goed oordeel te komen of de voorgestelde wetgeving een kwaliteitseffect zal hebben is het van belang om te kijken hoe belanghebbenden partijen (oud-accountants, accountantsorganisaties, beleggers) tegen het voorstel aankijken. In dit hoofdstuk staan een viertal interviews uitgewerkt van oud-accountants die momenteel in het bedrijfsleven fungeren. Tevens de zijn consultatiereacties van de Big-Four verwerkt.

**6.2 Mening oud-accountants**

Het blad accountant heeft in haar bladen van 2011 van maart tot en met juni interviews gehouden met diverse kantoorvoorzitters die nu een prominente functie hebben in het bedrijfsleven. Aan hen werd hun visie op het accountantsberoep gevraagd en de voorgestelde wetswijziging voorgelegd. De geïnterviewde personen waren:

* Piet Hoogendoorn (hierna Hoogendoorn); Ex-voorzitter board of directors van Deloitte, nu actief als commissaris bij onder andere Conquastor, Bodegraven beheer en voorzitter van Deloitte Fair Change Foundation. (Hoogendoorn, 2011)
* Jos Nijhuis (hierna Nijhuis); Ex-bestuurvoorzitter PwC, nu actief als president en chief executive officer Schiphol Group. (Nijhuis, 2011)
* Jan Nooitgedagt (hierna Nooitgedagt); Ex-bestuursvoorzitter van Ernst & Young, sinds 2009 actief als chief financiel officer van Aegon. (Nooitgedagt, 2011)
* Ben van der Veer (hierna van der Veer); Ex-bestuursvoorzitter KPMG, nu actief als commissaris bij verschillende OOB’s. (Veer, 2011)

***‘ Advies van de***

***controlerend***

***accountant wil***

***ik niet missen’***

In deze interviews kwam naar voren dat alle vier de ex-voorzitters het niet zien zitten dat de audit en advies volledig gescheiden worden. Zij zijn van mening dat het niet de oplossing is voor een hogere kwaliteit van de accountantscontrole. De kwaliteit van de controle gaat volgens hen niet omhoog met de scheiding tussen audit en advies.

Allemaal zijn zij van mening dat scheiding van audit en advies leidt tot kwaliteitsverlies van het personeel en daarmee ook kwaliteitsverlies van de controle. Daarbij komt het minder aantrekkelijk wordt voor mensen om aan de slag te gaan als accountant, omdat alleen in de controlewerkzaamheden te weinig uitdaging en afwisseling biedt. Variatie is daarom van belang vindt Nooitgedagt, hij ziet het dan ook als een bedreiging dat weinig mensen het accountantsvak nog interessant vinden. In de toekomst zal meer inspanning verricht moeten worden voor het vinden van de juiste mensen. Ook zal een scheiding ten koste gaan van het innovatiekarakter van de organisatie, volgens Hoogendoorn.

De kwaliteit kan vergroot worden volgens Nooitgedagt door mensen al op jongere leeftijd ervaring op te laten in doen in het vak, liefst ook internationaal. Zo zal het toekomstige personeel zich kwalitatief beter ontwikkelen en zal hij of zij eerder de kneepjes van het vak leren. Hoe eerder men de ervaring opdoet in diverse disciplines, des te hoger de kwaliteit van de controle is.

Nijhuis gaat nog een stap verder en zegt dat de gemaakte fouten in het verleden niks te maken hebben met de nieuwe wetgeving. Nieuwe regels zullen dus de controle niet beter maken. Kennis van de business hebben en investeren in de relatie met de cliënt is volgens hem van belang. Zijn zienswijze is ook dat partners van de Big-Four te veel op kantoor verblijven, zij zouden meer tijd bij de cliënt moeten doorbrengen om inzicht te krijgen in het bedrijf. Met deze kennis zullen controlegerelateerde opdrachten uitbesteed blijven worden aan de controlerend accountant, hij kan immers als geen ander zien waar de risico’s liggen. Nooitgedagt zou als chief financiel officer nooit deze adviezen willen missen van de accountant.

***‘ Opsplitsing audit en advies gaat sterk ten kos‘ Opsplitsing audit en advies gaat sterk ten koste van het innovatieve karakter van de organisatie.’***

***te van het innovatieve karakter van de organisatie.’***

Commissarissen zouden ook meer gebruik kunnen maken van de accountant volgens Hoogendoorn. Om beter inzicht te krijgen in de organisatie zouden de commissarissen meer in gesprek moeten gaan met de controlerend accountant. Communicatie is volgens alle vier van groot belang en zien zij als middel om een nieuwe kredietcrisis tegen te gaan. Door transparant aan te geven welk accountantskantoor voor welke opdracht verantwoordelijk is kunnen belanghebbenden zien hoe het bedrijf te werk gaat. Accountants zullen als ze ergens mee zitten het eerder moeten vertellen, volgens Hoogendoorn. Geen onduidelijkheden meer, maar duidelijkheid verstrekken naar de organisatie en de belanghebbenden. Communiceer naar de politiek en het maatschappelijk verkeer over wat speelt binnen de accountancy en wat de problemen zijn. Volgens van der Veer is zelfs communicatie de manier om het vertrouwen in de accountant terug te krijgen. Volgens van der Veer zullen de accountants aan de politiek en het maatschappelijke verkeer meer moeten vertellen over hoe accountants te werk gaan.

Bovengenoemde accountants zijn ook van mening dat nieuwe regels geen verbetering zijn voor het accountancyvak. Nooitgedagt zegt dan ook: ”We kunnen regels en voorschriften maken zoveel als we willen, maar de bedrijfsvoering staat of valt met de kwaliteit van je mensen”. Volgens Nijhuis is het accountancyvak ook te procedureel geworden, mede omdat een accountantscontrole ook betekent dat je mensen beoordeelt. Een gevoel moet dus ook meegenomen worden. Zoals al eerder aangeven is de communicatie van groot belang, communicatie kan alleen niet worden bewerkstelligd door nieuwe regels, maar alleen door goede capabele mensen aan te stellen.

**6.3** **Reacties Big-Four op consultatie**

Bedrijven zijn in de gelegenheid gesteld om te reageren op de voorgestelde wetgeving via een consultatiewebsite die de minister van financiën had geopend. Van de Big-Four zijn hieronder samenvattingen bijgevoegd, zij geven in deze reactie aan hoe zij over de voorgestelde wetgeving denken vanuit het perspectief van de accountantsorganisatie.

6.3.1 Deloitte (Deloitte, 2012)

Deloitte geeft in haar consultatiereactie aan dat zij zich aansluiten bij de hervormingsvoorstellen die de kwaliteit van de accountantscontrole verbeteren. Daarbij is Deloitte geen voorstander van een maximumpercentage voor controlegerelateerde diensten, aangezien deze diensten bijdragen aan de kwaliteit van controle. Verschillende dienstverlening die gelieerd is aan de controle is volgens Deloitte ook ten behoeve van het maatschappelijk verkeer en zullen de onafhankelijkheid niet in gevaar brengen. Daarnaast kunnen zij zich wel vinden in een maximumpercentage van 30% voor overige dienstverlening.

6.3.2 Ernst & Young (Ernst & Young, 2012)

Ernst & Young is een voorstander van de huidige situatie, de principle-based benadering. Wel zijn zij van mening dat de regels omtrent de onafhankelijkheid versterkt moeten worden. Als voorstel zien zij een actievere rol van de auditcommissie, zij zullen moeten toezien op de onafhankelijkheid van de accountant. Daarnaast zijn zij geen voorstander van een percentage voor de te mogen verrichten werkzaamheden naast de controle. Een percentage is volgens hen arbitrair. Ze zijn ook geen voorstander van een lijst met toegestane diensten, maar willen meer duidelijkheid over de diensten die niet verricht mogen worden. Vanuit het oogpunt om duidelijkheid te scheppen voor het maatschappelijk verkeer, zeggen zij dat het een handvat kan bieden. In de consultatiereactie van Ernst & Young geven zij aan dat uit hun onderzoek blijkt dat non-assurance diensten gemiddeld niet substantieel zijn. Het belang van advies wordt volgens hen daarom overschat.

6.3.3 KPMG (KPMG, 2012)

KPMG onderkent in haar reactie dat de onafhankelijkheid een wezenskenmerk is voor het beroep. Daarbij zeggen zij ook dat de omzet uit adviesdiensten lager liggen dan gedacht wordt. Bovendien hangt een deel van de adviesdiensten samen met de controle. Een totaalverbod van adviesdiensten zou daarnaast slecht zijn voor de kwaliteit van de controle en zorgen voor een lastenverzwaring voor het bedrijfsleven. Naast het punt van de lastenverzwaring zegt KPMG ook dat het voor belang is voor de Nederlandse bedrijven en accountantsorganisaties dat binnen Europa gelijke regels gelden. KPMG is evenals Ernst & Young en Deloitte tegen een maximumpercentage voor dienstverlening dat verricht mag worden bij de controlecliënt. KPMG zegt dat het geen verbetering zal zijn voor de kwaliteit van de accountantscontrole.

Ook kan het voor een belemmering zorgen voor een onderneming om de beste dienstverlener te kiezen, dit zal alleen maar nadelig uitpakken voor het maatschappelijk verkeer. KPMG ziet geen bedreigingen in de onafhankelijkheid van de accountant bij het verrichten van controlegerelateerde diensten.

6.3.4 Price waterhouse Coopers (PwC, 2012)

Tot slot heeft PwC ook haar reactie gegeven op de voorgestelde wetswijziging. PwC zegt in haar reactie dat volgens hen de onafhankelijkheidswaarborgen voldoende afscherming bieden, mits deze juist toegepast worden. Volgens PwC is geen gegronde reden aanwezig om de onafhankelijkheidprincipes aan te passen. Daarnaast is ook nooit bewezen dat een noodzaak bestaat voor het scherper stellen van de onafhankelijkheidsprincipes. Uit het onderzoek van de AFM ‘prikkels voor kwaliteit’ is dit ook niet bewezen, wel wordt een mening gegeven maar die is niet onderbouwd met resultaten uit ‘AFM Verkenning’. Ook PwC vindt dat een principle-based benadering een betere richtlijn geeft dan een rule-based benadering van onafhankelijkheid. PwC zegt in haar onderbouwing hierop dat niet alle situaties in regels gebonden kunnen worden. Het kan daarbij ook de onderneming aantasten in hun vrijheid kwalitatief de beste dienstverlener te kiezen. Controlegerelateerde diensten moeten volgens PwC ook toelaatbaar blijven, mits geen bedreigingen van de onafhankelijkheid zich voordoen als gevolg van de bedreigingen, zoals genoemd in paragraaf 2.3.2. Tot slot ziet PwC meer in een lijst met diensten die verboden zijn, dan een lijst met diensten die toegestaan zijn. Door een lijst te hebben van diensten die verboden zijn, wordt meer duidelijkheid geschapen voor het maatschappelijk verkeer en een lijst met verbodsdiensten kan in praktijk goed werken.

***“Noodzaak scherper stellen van de onafhankelijkheidsprincipes zijn nog niet bewezen“***

# 

# Hoofdstuk 7 Interviews

**7.1 Inleiding**

Om deze scriptie relevanter te maken zijn interviews afgenomen met twee belanghebbenden partijen, te weten de VEB en een partner van KPMG. Beide partijen hebben hun kijk op de voorgestelde wetgeving gegeven, zodoende is een helder beeld gecreëerd van de mening van beide partijen.

**7.2 Interview met Veb**

Tijdens het onderzoeken of de scheiding tussen audit en advies een kwaliteitseffect zal hebben is het van belang te horen wat de belanghebbenden en gebruikers van de jaarrekening ervan vinden. In navolging hierop heb is aan de Vereniging VEB NCVB, voorheen de Vereniging van Effectenbezitters (hierna: VEB) gevraagd nader toelichting te geven in een interview. Op 7 mei 2012 is het interview afgenomen met Geert Koster, advocaat van de VEB.

De VEB vindt het belangrijk wat accountants doen. Op basis van hun kennis en op grond van de wet hebben zij de bevoegdheid om binnen te mogen kijken bij ondernemingen. De VEB beschouwt de accountants als experts, omdat zij op basis van hun expertise gevraagd worden een onafhankelijk oordeel te vormen waarop de beleggers kunnen vertrouwen. Het oordeel dat de accountant geeft over de jaarrekening is van groot belang voor de beleggers. Ook is het van belang voor economen die analyses maken naar aanleiding van de jaarrekening en bijvoorbeeld de toon van het management in het jaarverslag.

***“Er zal een cultuuromslag moeten plaatsvinden binnen de accountancy”***

Wanneer het oordeel van de accountant achteraf niet juist blijkt te zijn, is de VEB van mening dat de accountant zijn verantwoordelijkheid hierin ook moet nemen en eventueel zelfs aansprakelijk is voor de geleden schade.

Als voorbeeld werd InnoConnepts genoemd, waar de accountant in eerste instantie een goedkeurende verklaring gegeven heeft, waarna het bedrijf alsnog failliet is gegaan. De VEB zet zijn twijfels bij de rol van de accountant in dit opzicht. Had de accountant met zijn kennis, geweten en kritische vragen niet kunnen weten dat binnen het bedrijf nog intercompanytransacties gedaan waren waardoor het toen al in nood verkeerde?

Alhoewel de werkzaamheden van de accountant afgelopen tijd negatief in het nieuws zijn gekomen vindt de VEB de (al dan niet goedkeurende) verklaring van de accountant nog steeds betrouwbaar. Ze zijn wel erg sceptisch geworden. Zo wordt tijdens de algemene vergadering van aandeelhouders (hierna: AvA) onder andere gevraagd naar de scope van de werkzaamheden van de accountant en welke ontwikkelingen zij zien binnen de ondernemingen. De accountants geven hier alleen nauwelijks antwoord op.

Op de vraag of de accountant transparanter moet zijn gaf de VEB aan dat de ideale situatie is dat de accountant zo veel mogelijk vertelt over wat hij gezien heeft tijdens zijn controle. De VEB benadrukt wel dat de primaire en belangrijkste taak van de accountant blijft of de jaarrekening een getrouw beeld van de werkelijkheid geeft. Naast dat punt zou de VEB graag zien dat hij met het opstellen van zijn verklaring de risico’s in kaart brengt en meer rekening houdt met de belangen van beleggers en gebruikers van de jaarrekening.

De prijs van de jaarrekeningcontrole staat onder druk. Dit komt mede door de hevige concurrentie die aanwezig is. Hierbij ontstaat het ongewenste gedrag, dat de prijs van de controle lager is dan de daadwerkelijk kosten en het geld verdiend wordt met de meer winstgevende adviesopdrachten. Accountants kunnen bij het vaststellen van controleverschillen een ‘oogje dichtknijpen’ om de belangrijke adviesdiensten te behouden. De VEB stelt voorop dat de accountant onafhankelijk is. Om die onafhankelijkheid te behouden stellen zij voor dat de AFM standaardtarieven opstelt, zodat de accountants volledig onafhankelijk zijn en zullen zij zich weer primair op de kwaliteit van de controle richten, zonder zich zorgen te moeten maken om lucratieve adviesdiensten.

De VEB constateert dat de accountant zijn controle niet altijd goed uitvoert en dat zich problemen met de onafhankelijkheid voordoen. De huidige wetgeving voldoet momenteel dus niet. Volgens de VEB wordt nog teveel juridisch en fiscaal advies verleent. Daarnaast komt het ook nog voor dat werkzaamheden worden verricht op het gebied van due diligence onderzoek bij overnames.

***“Accountant moet zijn verantwoordelijkheid nemen mocht gegeven oordeel niet juist zijn”***

Een strikte scheiding tussen audit en advies is dus een begin, waarbij controlegerelateerde diensten mogelijk moeten blijven, aldus de VEB. Hierbij kan gedacht worden aan kwartaal- en halfjaarcijfers. Uiteindelijk wil de VEB een schone, geheel onafhankelijke, en objectieve accountant hebben. De maatregel om de onafhankelijkheid te waarborgen is hierbij het begin, maar niet de oplossing. In de reactie op de internetconsulatie geeft men meerdere punten die de VEB verstandig acht:

* De scheiding tussen de audit en advies.
* De AvA dient de accountant te benoemen en de auditcommissie van de Raad van Commissarissen dient te functioneren als feitelijke opdrachtgever.
* Roulatie van de accountants na 4 jaar + 4 jaar herbenoeming = maximaal 8 jaar.
* Strenger extern toezicht van de AFM op accountants en ook op financiële verslaggeving. Controle van de financiële verslaggeving is te belangrijk om alleen aan accountants over te laten.

Bovenstaande punten zijn hulpmiddelen, maar belangrijker is dat binnen de accountancy een cultuuromslag plaatsvindt. Men zal zich meer moeten richten op de kwaliteit van de controle. Diverse rotte appels dienen nog verwijderd te worden, zo stelt de VEB.

Als voorbeeld kan gegeven worden de boete die de AFM oplegde aan Ernst & Young nadat bleek dat een accountant gefraudeerd had door een document in het controledossier te antedateren. (Tomic, 2012)

De vermeende lastenverzwaring van de kantoorroulatie is nog maar de vraag. Wel zegt de VEB dat de kwaliteit van de controle omhoog zal gaan met de kantoorroulatie. De accountantskantoren zullen bij de laatste jaren van de termijn hun controle scherper uitvoeren, ze willen niet dat de accountant na hen stukken tegenkomt waar hij niet mee eens is. De VEB zegt wel dat de controle het eerste jaar, van de nieuwe accountant, de controle niet zo goed zal zijn als van de accountant die het al 20 jaar doet. Maar al met al zal alles tegen elkaar opwegen en wegvallen tegen elkaar.

De VEB heeft nog wel vertrouwen in de accountant, maar mocht dit wegvallen dan houdt het op voor beleggers en kunnen zij misschien beter het geld op de bank zetten dan te beleggen in een onderneming waar geen fatsoenlijke accountantscontrole heeft plaatsgevonden. Wel ziet de VEB graag dat de accountant specifieker in zijn verklaring in gaat op de onderneming, het toekomstperspectief concreter belicht en een bredere uitleg geeft over zijn verrichtte werkzaamheden op de AvA. Zodoende wil de VEB graag meer comfort krijgen van de accountant.

Als samenvatting: de VEB ziet de scheiding tussen audit en advies niet als *het* middel om de kwaliteit van de controle te verbeteren, maar wel als een middel. Wel zal de onafhankelijkheid hiermee gewaarborgd worden. De VEB pleit voor een cultuuromslag waarbij de wet door bovenstaande vier punten een hulpmiddel kan bieden. Daarnaast stelt de VEB het op prijs als de accountant meer toelichting geeft over zijn werkzaamheden op de AvA aan de aandeelhouders en specifieker op de risico’s van de organisatie ingaat in zijn accountantsverslag.

7.3 Interview KPMG

In navolging van het interview met de VEB is een interview gehouden met Gerard van Hengstum, partner bij KPMG De Meern. Het doel van dit interview is om erachter te komen wat een accountant uit de praktijk vindt van de voorgestelde wetgeving en of vanuit de accountant gezien er bezwaren zijn tegen de voorgestelde wetgeving. Een samenvatting van het interview is hieronder opgenomen.

Op de vraag wat Van Hengstum vindt van de voorgestelde wetgeving is het antwoord dat hij geen bezwaren ziet in scheiding van advies en controle. Hij wijst erop dat accountantsorganisatie adviesdiensten kunnen blijven leveren aan andere OOB ‘s, niet zijnde controle cliënten. Hij geeft aan dat dit al veel gebeurd bij OOB’s, de OOB’s zijn namelijk zelf ook terughoudend in het geven van adviesopdrachten aan de accountant in combinatie met de controleopdrachten.

Vanuit het auditperspectief gezien zijn de adviesdiensten niet van groot belang. Daarnaast kan hij als accountant goed de scheiding maken tussen welke opdrachten wel geaccepteerd kunnen worden en welke opdrachten niet aanvaard kunnen worden. Deze geesteshouding is lastig uit te leggen aan het maatschappelijk verkeer, daarom denkt hij dat de voorgestelde wetgeving hierin uitkomst kan bieden om het vertrouwen terug te winnen. Het vak van de accountant staat of valt met vertrouwen. Als de perceptie bij het maatschappelijk verkeer aanwezig is dat het beter is als de scheiding tussen audit en advies aanwezig is, moet dat nageleefd worden.

Tijdens zijn werk is hij ook weinig in aanraking gekomen met adviesopdrachten, naast zijn controleopdrachten. Het kan wel zo zijn dat naast de controleopdracht een hoge vergoeding wordt betaald voor de adviesopdrachten. Van Hengstum geeft aan dat hij bij zijn cliënten nog niet te maken heeft gehad met een onevenredig veel leveren van adviezen door KPMG aan controlecliënten. Ook geeft hij aan dat hij zelf geen voorstander is om veel adviesdiensten naast de controlediensten binnen te halen. Dit komt mede doordat op het moment dat de accountant adviesdiensten binnenhaalt en de uitvoering hiervan gaat niet goed, hij daar zelf last van ondervindt. Niet alle adviseurs voldoen aan de verwachtingen en op het moment dat het advies niet goed is, moet de accountant “zijn eigen adviesproduct” gaan verdedigen, een conflict of interest dreigt dan.

Een “audit-only” organisatie voor de accountancy ziet hij niet zitten en zal een doodsteek worden voor het accountantsberoep. Voor het controleren van grote OOB- cliënten zoals Shell of Unilever moet de expertise van de adviesdiensten binnen het kantoor aanwezig zijn. Bij de grote OOB- cliënten is de complexiteit zo groot dat binnen auditteams gebruik moet worden gemaakt van kennis en kunde uit de adviespraktijk van de accountantsorganisatie, denk bijvoorbeeld aan belastingkennis. Wel zullen deze mensen meedraaien als auditor en niet als adviseur. Als de voorgestelde wetgeving ingevoerd wordt, kunnen ook de adviseurs zich blijven ontwikkelen door diensten te verlenen bij de niet- audit cliënten.

Als de afdelingen goed functioneren krijgen zij veel opdrachten en kansen om zichzelf te kunnen ontwikkelen. Vervolgens kan de accountant daarvan profiteren bij zijn controlewerkzaamheden. Als voorbeeld geeft Van Hengstum aan dat iemand van KPMG Meijburg als auditor in zijn controleteam werkt om te kijken naar de belastingpositie per einde boekjaar, waarop een verslag opgesteld werd aan de accountant, door de ingehuurde specialist van Meijburg. Door zijn functie als adviseur bij andere cliënten dan de controle cliënt waarvoor hij door de accountant wordt ingehuurd, is hij beter in staat om te beoordelen of de balanspositie juist is, derhalve kan de expertise goed gebruikt worden binnen een controleteam.

Van Hengstum denkt ook dat de fouten die in het nieuws gekomen zijn, toevaltreffers zijn. Hier moet wel lering uit getrokken worden. Sinds de komst van de AFM is de kwaliteit verder verbeterd. De gevallen die nu in het nieuws zijn, zijn vaak ook veelal van voor de komst van de AFM gebeurd. Als over vijf jaar nog steeds incident na incident voorvalt dan hebben we het als beroep niet goed gedaan. Hij verwacht wel dat het minder wordt, de incidenten zullen afnemen. Echter, fraude zal nooit in alle gevallen voorkomen kunnen worden. Alles blijft mensenwerk en mensen maken fouten. Door de opkomst van betere technieken en IT-tools zal de kwaliteit van de controle wel verbeteren.

Het voorstel om in de wet vast te leggen dat kantoren gerouleerd moeten worden ziet hij niet als verbetering voor de kwaliteit van de controle. De huidige wetgeving, met partnerroulatie na zeven jaar, voldoet volgens hem. Het argument dat de controle beter wordt naar mate de acht jaar verstreken is en roulatie aan de orde komt sluit hij niet uit. Hij weerlegt dit echter met het feit dat de huidige procedure van overdracht binnen partners hier ook voor zorgt. De huidige procedures zijn scherp genoeg om de kwaliteit en de onafhankelijkheid te waarborgen.

***“Als de perceptie bij het maatschappelijk verkeer aanwezig is dat het beter is als de scheiding tussen audit en advies aanwezig is, moet dat nageleefd worden.”***

Kijkend naar de toekomst en de rol van de accountant denkt hij dat het maatschappelijk verkeer meer baat heeft bij een transparantere accountant, waarbij een grotere rol voor de Raad van Commissarissen is weggelegd voor de communicatie naar buiten toe. Hierbij kan gedacht worden aan het commissarissenverslag uit te breiden en naar buiten te brengen. De Raad van Commissarissen kan openbaar maken wat besproken is met de accountant. Zo is de Raad van Commissarissen verantwoordelijk en wordt de accountant niet onnodig belast. Hij moet immers balanceren tussen het vertrouwen van het bedrijf en het maatschappelijk verkeer. De accountant kan hierbij wel als taak krijgen dat wanneer essentiële dingen ontbreken of niet juist vermeld zijn, de accountant dit aangeeft. Hierbij treed hij op in een waarschuwingsrol die goed past bij zijn wettelijk vastgelegde rol.

De rol van de Raad van Commissarissen is vooral toezichthoudend binnen het bedrijf. Voor de AFM is de rol als toezichthoudend orgaan gericht op het beroep. Sinds het toezicht van de AFM (2006, 2007) op de accountancyorganisatie is de kwaliteit van de controle verder verbeterd. In de toekomst zal dit de kwaliteit van de controle alleen nog maar meer verbeteren. Met een Raad van Commissarissen die intern toezicht houdt en de AFM die toezicht houdt of de regels nageleefd worden, zal de kwaliteit verder omhoog gaan. De huidige wetgeving voldoet volgens Van Hengstum, het moet alleen telkens beter nageleefd worden.

De conclusie van het interview is dat de wetgeving eerder verbetert dan de kwaliteit, volgens Van Hengstum. De wetgeving zal geen daadwerkelijk kwaliteitseffect hebben, zoals beoogd. Wel zal de wetgeving duidelijkere kaders aangeven waarbinnen de accountant zijn maatschappelijk taak mag vervullen. Gezien de perceptie die heerst bij het maatschappelijk verkeer is van Hengstum niet tegen invoering van de wetgeving. Voor de toekomst ziet hij een grotere rol weggelegd voor de Raad van Commissarissen en de AFM om toezicht te houden op het werk van de accountant.

# Hoofdstuk 8 Conclusie

Tot slot van mijn scriptie zal ik de onderzoeksvraag beantwoorden, zoals hij vermeld staat in hoofdstuk een:

*Zal de voorgestelde wetswijziging, om de scheiding tussen audit en advies te verplichten, daadwerkelijk een kwaliteitseffect hebben voor de controle van de jaarrekening ?*

Het maatschappelijk verkeer heeft het vertrouwen in de accountant verloren, waarbij de perceptie bestaat dat de accountant beter geen adviesdiensten naast de controle kan verrichten. Het vertrouwen kan volgens de voorstanders van deze wetgeving hersteld worden door de scheiding tussen audit en advies te verplichten. De accountant zal volgens de voorgestelde wetgeving onafhankelijk zijn werk verrichten. Dit wordt ook onderbouwd in het onderzoek van Universiteit Nyenrode. Uit het onderzoek is naar voren gekomen, dat een verband bestaat tussen de mate van onafhankelijkheid en het verwerken van controleverschillen. De VEB, misschien wel de belangrijkste partij, ziet graag ook een onafhankelijke accountant, al is het maar om schijn te voorkomen. Daarbij komt, dat de voorgestelde wetgeving duidelijkheid kan verschaffen aan de belanghebbende partijen, voor wie het nu nog onduidelijk is wanneer een accountant daadwerkelijk onafhankelijk is.

In bovenstaande opzichten kan de voorgestelde wetswijziging een oplossing bieden,maar de daadwerkelijke noodzaak voor invoering van de voorgestelde wetswijziging om de onafhankelijkheidsregels aan te scherpen is nog niet aangetoond. De gemaakte fouten uit het verleden hebben niet te maken met de voorgestelde wetgeving, zoals Nijhuis al eerder aangaf. Uit reacties van ondermeer een partner van KPMG, Ernst & Young en uit onderzoek van Coney, komt ook naar voren dat het belang van adviesdiensten overschat wordt. Ook geeft de partner aan, dat accountants en de OOB’s zelf al terughoudend zijn in het verrichten van adviesdiensten naast de controle.

Naast Nederland is men ook op Europees niveau bezig de accountancymarkt te hervormen. Nederland zal zich aan de Europese richtlijnen moeten houden. Dit kan ervoor zorgen dat het bedrijfsleven twee keer met ingrijpende veranderingen te maken krijgt. Om het voor internationale bedrijven inzichtelijk te houden, zouden wij moeten wachten met het invoeren van de voorgestelde wetgeving, tot de besluiten op Europees niveau zijn genomen. Dit is ook het advies van Raad van State, zij adviseren te wachten met invoering van de voorgestelde wetgeving tot het moment dat de Europese wetgeving in werking treedt. De overbruggingstijd kan gebruikt worden om goed aan te sluiten bij de Europese wetgeving.

De reacties van de Big-Four accountantsorganisaties geven aan dat de kwaliteit van de controle ook niet omhoog zal gaan. De accountantsorganisatie die de controle uitvoert ziet hierbij veel van de bedrijfsvoering. Deze kennis kan gebruikt worden om een goed advies te geven aan een OOB. Een grote kennis van het bedrijf, zal tot een hogere kwaliteit van de controle leiden. Dat de voorgestelde wetswijziging het beoogde effect zal hebben, namelijk verhoging van de kwaliteit van de controle, is naar mijn mening onjuist. Dit omdat het advies een gering deel is van de totale omzet en de noodzaak van invoering niet aangetoond is. De wetgeving zal wel duidelijkere kaders aangeven, wat goed is voor het vertrouwen in het maatschappelijke verkeer. Invoering van de wetgeving is naar mijn mening dan ook niet verkeerd. Het zal een begin zijn om het vertrouwen terug te winnen van het maatschappelijk verkeer. De onafhankelijkheid van de accountant zal voor het maatschappelijk verkeer beter gewaarborgd blijven.

Zoals reeds gezegd, zal naar mijn mening de voorgestelde wetswijziging niet het doel behalen. De oorzaak van de gemaakte fouten zal aangepakt moeten worden, waarbij ik denk aan een accountant die kritischer is. Een kritischere accountant is ook de accountant die de VEB graag ziet. De accountant zal gedurende de controle kritischer moeten zijn op de stukken die hij onder ogen krijgt en de antwoorden die hij krijgt van de organisatie. Door deze houding kan de accountant een beter beeld krijgen van wat speelt binnen de organisatie. De accountant kan kritischer gemaakt worden, door hem en de Raad van Commissarissen aansprakelijk te stellen voor de eventuele schade die volgt na het afgeven van een onjuiste verklaring. Door deze maatregelen zal de accountant kritischer naar het jaarverslag kijken, aangezien hij niet aansprakelijk gesteld wil worden. De Raad van Commissarissen zal intern scherper toezicht moeten houden op de aangestelde bestuurders. De bestuurders moeten niet in de verleiding gesteld worden om verkeerde cijfers aan te leveren. Door bij beloningen de focus op lange termijn te leggen kan meer aandeelhouderswaarde gecreëerd worden en zullen ongunstige korte termijn doelstellingen worden vermeden.

Naar mijn mening hebben belanghebbenden partijen ook meer baat aan een transparante accountant, waarbij rollen weggelegd zijn voor de Raad van Commissarissen en de AFM voor het toezicht en de communicatie naar buiten. De Raad van Commissarissen kan in haar verslag in de jaarrekening transparanter zijn over wat besproken is met de accountant en welke risico’s het bedrijf onderkent. De AFM kan in haar taak meer zekerheid geven door accountantsorganisaties beter en strenger te toetsen op naleving van de huidige wetgeving. Hierdoor zal het maatschappelijk verkeer meer vertrouwen in de controlerende accountant krijgen en beter geïnformeerd worden, hetgeen toch het doel van de wetgeving is.

# Bronnenlijst

accountancynieuws. (2012, februari 3). *Tweede Kamer komt met drie amendementen Wet op het accountantsberoep* . Opgehaald van www.accountancynieuws.nl: http://www.accountancynieuws.nl/actueel/accountancymarkt/kamer-komt-met-drie-amendementen-wet-op-het.108497.lynkx

*Adviespraktijk accountant ingeperkt*. (2012, Oktober 29). Opgehaald van jobsinfance.nl: http://www.jobsinfinance.nl/nieuwsartikelen/carrierenieuws/adviespraktijk-accountant-ingeperkt.433076.lynkx

AFM. (2011). *Prikkels voor kwaliteit van de accountanscontrole.*

*Commissie De Wit: 'Accountant heeft maatschappelijke taak niet kunnen waarmaken'*. (2012, mei 10). Opgeroepen op mei 12, 2012, van www.accountant.nl: http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Commissie+De+Wit+Accountant+heeft+maatschappelij.aspx

Coney. (2012, februari 15). Coney onderzoekt gevolgen scheiding controle en advies accountantskantoren. Coney .

Dekkers, H. (2012, 2 17). Opgehaald van www.accountant.nl: http://www.accountant.nl/index.aspx?chapterid=12111&contentid=72017

Dekkers, R. (2012, 2 17). *accountant.nl.* Opgehaald van accountant.nl: http://www.accountant.nl/index.aspx?chapterid=12111&contentid=72017

Deloitte. (2012, januari 31). *Consultatiedocument accountancy .* Opgehaald van internetconsultatie.nl: http://internetconsultatie.nl/consultatiedocument\_accountancy/reacties

Ernst & Young. (2012, februari 1). *Consultatiedocument accountancy.* Opgehaald van www.internetconsultatie.nl: http://internetconsultatie.nl/consultatiedocument\_accountancy/reacties/datum/2

Hoogendoorn, P. (2011, Juni). (G. Dekker, Interviewer)

Interview Ronald Plasterk. (2011). *Accountancynieuws* *, 2011*.

KPMG. (2012, februari 1). *Consultatiedocument accountancy.* Opgehaald van http://internetconsultatie.n: http://internetconsultatie.nl/consultatiedocument\_accountancy/reacties/datum

Meeder, R. (2012, januari 26). *NBA reactie.* Opgehaald van www.internetconsultatie.nl: http://internetconsultatie.nl/consultatiedocument\_accountancy/reacties

Nijhuis, J. (2011, maart). (G. Dekker, Interviewer)

Nooitgedagt, J. (2011, mei). (G. Dekker, Interviewer)

Paape, L., & van Buuren, J. (2012). *The impact of the public audit.* Breukelen: Nyenrode.

Pietersma, J. (2012, mei 5). Accountantswet niet controversieel. *Het Financiele dagblad* .

*Plannen Barnier*. (2011, 11 30). Opgehaald van www.accountant.nl: http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Plannen+Barnier+verstrekkende+gevolgen+voor+busin.aspx

PwC. (2012, 1 31). *Consultatiedocument accountancy.* Opgehaald van www.internetconsultatie.nl: http://internetconsultatie.nl/consultatiedocument\_accountancy/reacties/datum

Raad van State. (2012, mei 4). *Advies Raad van State.* Opgehaald van http://www.raadvanstate.nl: http://www.raadvanstate.nl/adviezen/zoeken\_in\_adviezen/zoekresultaat/?advicepub\_id=10224

Renes, M. (2012, januari). Regels van Barnier zijn een zwaktebod. *Accountancynieuws* , pp. 18-19.

SP. (2012, Februari 14). *Kamer vergroot onafhankelijkheid accountancy*. Opgeroepen op April 2012, van www.sp.nl: http://www.sp.nl/nieuwsberichten/11374/tw

Toespraak minister de Jager tijdens accountantsdag. (2011, november 23).

VEB. (2012, Februari 8). Opgeroepen op Mei 2012, van www.veb.net: http://www.veb.net/content/HoofdMenu/Acties/AholdDeloitte/dagvaarding.aspx

VEB Effect. (2012, Maart). *Effect* .

Veer, B. v. (2011, april). (G. Dekker, Interviewer)

*Verzameling Regelgeving Accountancy.* (2011). Pentagan Publishing .

# Bijlage 1 Verboden en Toegestane Diensten

TOEGESTANE DIENSTEN (Dekkers H. , 2012)

* + 1. de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening
    2. de controle of beoordeling van (tussentijdse) financiële overzichten
    3. de verstrekking van assurance met betrekking tot andere aspecten van de verslaggeving, zoals het directieverslag, corporate governance, risicomanagement of maatschappelijk verantwoord ondernemen;
    4. de verstrekking van assurance en rapportage over uitkomsten van feitenonderzoek ten behoeve van verantwoordingen voor toezichthouders en belastingdienst;
    5. elke andere wettelijke taak die verband houdt met controlewerkzaamheden die door wetgeving is opgelegd aan de externe accountant of de accountantsorganisatie (bv. subsidieverklaringen);
    6. de verstrekking van assurance en rapportage over uitkomsten van feitenonderzoek gevraagd door derden (bv. comfort letters)
    7. de verstrekking van assurance en rapportage over uitkomsten van feitenonderzoek ten behoeve van de Raad van Commissarissen (bv. op het gebied van interne beheersing, fusies en overnames, en fraude).

VERBODEN DIENSTEN

* + - 1. diensten van deskundigen die geen verband houden met de controle, diensten inzake belastingadvies, algemene bedrijfsvoering en andere adviesdiensten, te weten:
         * Waardebepalingen en purchase price allocations
         * Fiscale advieswerkzaamheden, inclusief fiscale vertegenwoordiging.
         * Overige adviesopdrachten, bijvoorbeeld op het gebied van strategie, HR, IT, logistiek, bedrijfsoptimalisering.
      2. boekhouding en het opstellen van administratieve vastleggingen en financiële overzichten, waaronder:
         * Administratieve dienstverlening waaronder: verzorgen van de financiële en/of salarisadministratie, samenstellen van de jaarrekening, opstellen van prognoses/ budgetten, liquiditeitsberekeningen
         * Opstellen van fiscale aangiften
         * Zelfstandig bepalen van de fiscale positie
      3. het ontwikkelen en implementeren van de interne beheersings- of risicobeheersprocedure die verband houdt met de opstelling en/of controle van financiële informatie in de financiële overzichten, waaronder:
         * Ontwerp en implementatie van de inrichting van de administratieve organisatie en interne beheersing
         * Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem
      4. waarderingsdiensten, het geven fairness opinies of inbreng verklaringen, waaronder:
         * Werkzaamheden waarbij de accountant posities in de jaarrekening berekent en vervolgens zichzelf controleert
         * Het afgeven van fairness opinies, tenzij vereist door de wet
         * Het berekenen van de schade in een schadestaatprocedure
      5. actuariële en juridische diensten, waaronder de beslechting van rechtsgeschillen;
         * Het bepalen van de actuariële positie
         * Het optreden als advocaat en/of vertegenwoordiger in civiele rechtszaken
         * Juridische dienstverlening, niet zijnde het optreden als vertegenwoordiger van de onderneming
      6. het participeren in de interne audit van de auditcliënt en het verlenen van diensten die verband houden met de interne auditfunctie, waaronder:
         * Het verlenen van interne accountantsdiensten
      7. fusie- en overname dienstverlening, waaronder;
         * Het promoten van of handelen in de aandelen van de onderneming
         * Het optreden als vertegenwoordiger van de onderneming
         * Het onderhandelen namens de onderneming
         * Het bij elkaar brengen van koper en verkoper
         * Het optreden als makelaar of tussenpersoon
         * Het optreden als beleggingsadviseur
      8. leidinggeven aan de auditcliënt als lid van de directie, het managementteam of het toezichthoudend orgaan, waaronder
         * Het bekleden van management functies
      9. personeelsdiensten, met inbegrip van het werven van hogere leidinggevenden;
         * Bemiddeling bij werving van (hoger) kader
      10. resultaatafhankelijke diensten (waarbij het honorarium afhankelijk is van de uitkomst).

1. Tuacc; Een beweging van accountants die zich inzet voor hervormingen en voorwaartse stappen in de accountancy. [↑](#footnote-ref-1)