

Praktijkhandreiking 1106

INTERNE ROULATIE BIJ NIET-OOB'S

Vastgesteld in de bestuursvergadering van 16 december 2009

PRAKTIJKHANDREIKING INTERNE ROULATIE BIJ NIET-OOB'S

Praktijkhandreiking 1106		
		Herzien:
Datum:	16 december 2009	
Onderwerp:	Onafhankelijkheid; interne roulatie bij controlecliënten niet-OOB	
Van toepassing op:	Openbaar accountants die betrokken zijn bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening bij controlecliënten niet-OOB	
Status:	Praktijkhandreiking (Bevat geen grondslagen en essentiële werkzaamheden)	
Relevante regelgeving:	Paragraaf 3.3 Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (NVO openbaar accountant)	

Inleiding

Indien bepaalde personen gedurende lange tijd aan een wettelijke of vrijwillige controleopdracht van de jaarrekening voor dezelfde controlecliënt meewerken, dan leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid. In de praktijk bestaat onduidelijkheid over het antwoord op de vraag of bij een controlecliënt die geen organisatie van openbaar belang (OOB) is al dan niet moet worden gerouleerd om die bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze praktijkhandreiking beoogt die onduidelijkheid weg te nemen.

De onduidelijkheid komt voort uit de in paragraaf 3.3 NVO openbaar accountant opgenomen en vet afgedrukte voorkeur om dezelfde procedures toe te passen als die in diezelfde paragraaf ten aanzien van een controlecliënt-OOB zijn voorgeschreven. Die procedures verplichten er onder andere toe om de verantwoordelijk partnerⁱ, de overige partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekeningⁱⁱ, en de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoertⁱⁱⁱ, binnen zeven jaren na hun opneming in het controleteam te rouleren. Die zevenjaarstermijn sluit aan op hetgeen voor een OOB is voorgeschreven in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad ['Achtste Richtlijn']. In de Achtste Richtlijn en de Wta is roulatie overigens uitsluitend verplicht gesteld voor de externe accountant bij een OOB. Daarnaast lijken op grond van de tekst van paragraaf 3.3 NVO openbaar accountant alternatieve waarborgen alleen mogelijk te zijn, indien de accountantspraktijk niet in staat is een systeem van interne roulatie op te zetten.

In de NVO openbaar accountant zijn voorschriften geïmplementeerd die afkomstig zijn uit:

- de Aanbeveling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 16 mei 2002: Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen; en
- de onafhankelijkheidsvoorschriften zoals opgenomen in de Code of Ethics for Professional Accountants van IFAC.

Inmiddels is de Achtste Richtlijn door middel van de Wta volledig geïmplementeerd, heeft IFAC een aangepaste Code of Ethics for Professional Accountants vastgesteld en bestaat het voornemen om de in die aangepaste Code of Ethics opgenomen onafhankelijkheidsvoorschriften met ingang van 1 januari 2011 (vrijwel) ongewijzigd in de Nederlandse regelgeving op te nemen.

Het navolgende is een uitwerking die rekening houdt met het gestelde in de NVO openbaar accountant, de Wta, het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), de Achtste Richtlijn, de huidige en de herziene Code of Ethics. De in de gewijzigde Code of Ethics opgenomen regelgeving in dit verband verschilt van de huidige Code of Ethics in die zin, dat langdurige betrokkenheid niet langer als een mogelijke bedreiging wordt beschouwd maar als een feit dat per se een bedreiging vormt. De praktijkhandreiking anticipeert op die wijziging en neemt de aanwezigheid van een bedreiging als uitgangspunt. De praktijkhandreiking geeft dus de actuele visie van het (internationale) beroep en (internationale) regelgevers weer.

Bij het opstellen van deze praktijkhandreiking is gestreefd naar het voorkomen van onnodige en ongewenste lasten, gezien de verwachting dat de wijziging van de Code of Ethics per 1 januari 2011 zal zijn geformaliseerd.

Raamwerk NVO openbaar accountant

De NVO openbaar accountant zijn een uitwerking van de fundamentele beginselen in de Verordening gedragscode (VGC). Het beoordelen van een bedreiging vindt plaats volgens het volgende conceptueel raamwerk, zoals uiteengezet in de VGC:

1. evalueren of de situatie aanleiding geeft tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken openbaar accountant;
2. indien sprake is van een bedreiging, de aard en het belang van deze bedreiging beoordelen. Hierbij wordt rekening gehouden met alle kwalitatieve en kwantitatieve aspecten die op deze bedreiging van invloed zijn;
3. indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, de waarborgen treffen die nodig zijn om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en de conclusie worden vastgelegd.

Analyse van het belang van de bedreiging

Indien senior^(iv) leden van het controleteam en de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert voor lange tijd aan een controleopdracht van de jaarrekening voor dezelfde cliënt meewerken, leidt dat tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van vertrouwdschap. Beoordeeld moet worden of deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. Hierbij zal de verantwoordelijk partner meerdere factoren in aanmerking nemen. Voorbeelden hiervan zijn:

- de rol van de persoon in het controleteam;
- hoe lang de persoon al lid van het controleteam is;
- de datum van aantreden van andere^(v) partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controle en van de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert;

- de datum van aantreden van andere bij de controleopdracht betrokken openbaar accountants anders dan de in de vorige *bullet* genoemde personen;
- de structuur van de accountantspraktijk;
- de mate waarin in het in artikel 9 van de Verordening accountantsorganisaties (VAO) en artikel 23 van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-ass.) bedoelde intern kwaliteitsmonitoringsysteem aandacht worden besteed aan de diverse onafhankelijkheidsaspecten;
- eventuele wijzigingen bij de cliënt in de bemensing van voor de accountantscontrole belangrijke posities;
- een toezichhoudend orgaan dat actief toezicht houdt op de onafhankelijkheid van de verantwoordelijk partner en de accountantspraktijk;
- wijzigingen in de aard of complexiteit van de administratie of verslaglegging bij de controlecliënt.

Het feit dat een persoon gedurende lange tijd als partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening in het controleteam is opgenomen of gedurende lange tijd de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert, leidt zoals hiervoor is aangegeven tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van vertrouwdsheid. In de regelgeving is het begrip ‘gedurende lange tijd’ niet geconcretiseerd. De beoordeling of er al dan niet sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is dus niet gebonden aan een vaste periode. Deze periode kan zowel voor een OOB als voor een niet-OOB langer of korter zijn dan de periode van zeven jaar, waarna bij een OOB altijd verplicht moet worden gerouleerd.

Bij het toepassen van deze beoordelingsprocedure moet worden bedacht dat deze onderdeel is van het geheel aan procedures rondom de onafhankelijkheid binnen een accountantspraktijk teneinde te voldoen aan de vereisten opgenomen in de Wta, het Bta, de NVO openbaar accountant, de VAO en de NVAK-ass..

Uitsluitend indien in een specifieke casus wordt vastgesteld dat sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, treft de verantwoordelijk partner waarborgen om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Te treffen waarborgen

Op grond van het conceptueel raamwerk wordt het aan de professionele oordeelsvorming van de verantwoordelijk partner overgelaten welke waarborg hij treft bij een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden. Uitsluitend bij wijze van voorbeeld worden de volgende waarborgen genoemd:

1. interne roulatie;
2. opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling;
3. review op andere wijze.

Ad 1 Interne roulatie

Een voorbeeld van een waarborg is het vervangen van:

- de partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening;
- de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert; of
- een andere medewerker die gedurende langere periode een relevante rol speelt bij de controleopdracht van de jaarrekening.

De ‘vervangen’ persoon wordt vervolgens niet opnieuw bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening betrokken, ook niet in een andere rol, tenzij een redelijke termijn is verstreken sinds hij is vervangen. Met betrekking tot een OOB is een afkoelingstermijn van twee jaren verplicht gesteld. Het ligt voor de hand om in beginsel bij die termijn aan te sluiten.

Ad 2 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Deze kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd door een openbaar accountant die niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht die hij beoordeelt.

Een ingevolge het Bta en de NVAK-ass. uit te voeren opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is, mits deze de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis wegneemt of terugbrengt tot een aanvaardbaar niveau, een mogelijke waarborg. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling heeft op het gehele controledossier betrekking en vereist een beoordeling van de belangrijkste bevindingen van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de uit deze bevindingen getrokken conclusies alsmede het oordeel zoals dat blijkt uit de af te geven accountantsverklaring.

Daar waar de kantoorbezetting het niet toelaat om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling intern te laten uitvoeren kan dit natuurlijk ook extern plaatsvinden. Zo kan het voordelen hebben om deze beoordeling te laten uitvoeren door een openbaar accountant van de praktijk waarmee een waarnemingsovereenkomst is gesloten.

Ad 3 Review op andere wijze

Afhankelijk van het belang van de bedreiging en het tijdstip van de review kan worden overwogen om een andere vorm van *review* te laten plaatsvinden, bijvoorbeeld na het afsluiten van het controledossier van jaar zes. Hiermee kan de oordeelsvorming voor de aanvang van de volgende controleopdracht bij de betreffende cliënt verbeteren.

Ook een beperkte kwaliteitsbeoordeling die specifiek gericht is op de elementen van de controleopdracht van de jaarrekening die beïnvloed zouden kunnen zijn als gevolg van de bedreiging voortvloeiend uit vertrouwdsheid kan onder omstandigheden een adequate waarborg zijn.

Uiteraard kan de beoordeling ook door een openbaar accountant van buiten de eigen accountantspraktijk worden uitgevoerd. Korthedshalve wordt verwezen naar de derde alinea onder ‘Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling’.

Bijlage

Relevante alinea's uit paragraaf 3.3 van de NVO openbaar accountant.

Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Ook als het gaat om een controlecliënt die niet als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt heeft het de voorkeur de hiervoor onder 'Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang' beschreven procedures toe te passen. Indien de accountantspraktijk evenwel niet in staat is een systeem van interne roulatie op te zetten voor de partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening, met inbegrip van de verantwoordelijk partner, en voor de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert, dient de verantwoordelijk partner te bepalen welke andere waarborgen moeten worden getroffen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Indien bij een controlecliënt die niet als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt geen systeem van interne roulatie kan worden ingesteld, bijvoorbeeld door de te geringe omvang van de desbetreffende accountantspraktijk, overweegt de verantwoordelijk partner binnen een redelijke periode (zeven jaar) het dossier te laten beoordelen door een andere openbaar accountant, dan wel advies in te winnen bij het NIVRA.

ⁱ Verantwoordelijk partner: assurance-partner die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance-opdracht en die het werk van het assurance-team en van de bij de assurance-opdracht betrokken professionals uit ander disciplines coördineert en, indien van toepassing, alle activiteiten van het netwerk die verband houden met de assurance-opdracht coördineert (uit: NVO openbaar accountant).

ⁱⁱ Partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening (key-audit partner): controlepartner die binnen een controleteam mede verantwoordelijk is voor het rapporteren over belangrijke aangelegenheden in relatie tot de consolidatie, zoals over grote dochterondernemingen of afdelingen van de controlecliënt, of over belangrijke risicofactoren die met de controlewerkzaamheden ten behoeve van deze controlecliënt samenhangen. Hiertoe wordt in elk geval gerekend de verantwoordelijk partner (uit: NVO openbaar accountant).

ⁱⁱⁱ Persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert: niet in de NVO openbaar accountant gedefinieerd.

^{iv} Het gaat hier niet om senioriteit in jaren maar om senioriteit in de zin van kwaliteiten en ervaring. Hier moet bijvoorbeeld worden gedacht aan de partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening, waaronder de verantwoordelijk partner, senior managers en senior stafmedewerkers.

^v Een verantwoordelijk partner is ook een 'partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening'.