

De onafhankelijke accountant*

Wout Schiphorst

8 mei 2020

Inleiding

Accountants die een financieel belang hadden in hun controleklanten (Goldman en Barlev, 1974), bij dezelfde organisatie controleerden en adviseerden (Schulte, 1966) en geen verantwoording hoefden af te leggen aan een auditcommissie omdat die niet bestond (Knapp, 1987): er kon vroeger veel. De wetgever heeft in reactie op boekhoudschandalen de nodige maatregelen getroffen om de onafhankelijke positie van de accountant te versterken. In dit artikel wordt ingegaan op het begrip onafhankelijkheid en wat daarover in de wetenschappelijke literatuur bekend is.

Het belang van onafhankelijkheid

Onafhankelijkheid wordt beschouwd als de bestaansgrond van het beroep (zie bijvoorbeeld het rapport van de Tijdelijke commissie onderzoek financieel stelsel, 2010). Op het moment dat iemand het bezit van een zaak aan een ander toevertrouwt, ontstaat de behoefte aan een onafhankelijke controle door een derde (Ramamoorti, 2003). Doorgaans gaat het dan om aandeelhouders, die een directie aanstellen om het bedrijf in hun belang te leiden. Waar vroeger de leden van een gilde een commissie vormden om de boeken te controleren, zien we tijdens de industriële revolutie een nieuwe functie verschijnen als gevolg van de toenemende complexiteit en omvang van organisaties, die voor controlerende leken steeds moeilijker te vatten was: de accountant (Watts en Zimmerman, 1983). Van meet af aan werden accountants met een belangenconflict geconfronteerd: ze worden betaald door degenen die ze moeten controleren, terwijl hun verklaringen voor anderen bestemd zijn (Barnier, 2010). Van meet af aan bestonden ook zorgen over de onafhankelijkheid van accountants, die aan het begin van de twintigste eeuw uiteindelijk tot ingrijpen van de overheid leidden en het beroep wettelijk verankerden (Chandler en Edwards, 1996).

*De inhoud van dit artikel wordt ter beschikking gesteld onder de Creative Commons licentie Naamsvermelding-NietCommercieel-GelijkDelen 4.0 Internationaal (CC BY-NC-SA 4.0). De volledige tekst van de licentie is te lezen op: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/legalcode.nl>

Onafhankelijkheid in tweeën

Bij onafhankelijkheid gaat het erom dat de accountant voldoende afstand bewaart tot de controleklant en dat hij objectief en integer te werk gaat. Omdat buitenstaanders geen zicht hebben op wat er precies tijdens de jaarrekeningcontrole gebeurt, wordt onderscheid gemaakt tussen onafhankelijkheid in schijn en onafhankelijkheid in wezen. Bij de eerste gaat het om de perceptie van onafhankelijkheid en bij de tweede om de daadwerkelijke. Om als accountant onafhankelijk te blijven, moeten de bedreigingen als gevolg van eigen belang, belangenbehartiging, vertrouwdsheid, intimidatie en zelftoetsing zoveel als mogelijk voorkomen worden (International Ethics Standards Board for Accountants, 2006).

Onafhankelijkheid in vieren

Onafhankelijkheid is vanuit vier stromingen in de wetenschap onderzocht (Guénin-Paracini en anderen, 2015). Ten eerste is gewezen op een asymmetrische machtsverhouding tussen accountants en controleklanten. Als accountants meer afhankelijk zijn van controleklanten dan andersom, dan hebben ze minder mogelijkheden om druk te weerstaan om een onwettige verklaring aan te passen (Goldman en Barlev, 1974). Ten tweede kunnen economische factoren een compenserende rol spelen: indien accountants zich zorgen maken om hun reputatie en bang zijn om aansprakelijk te worden gesteld als ze onterecht een goedkeurende verklaring afgeven (Knechel en anderen, 2013; Tepalagul en Lin, 2015), houden ze in een discussie met een controleklant eerder de rug recht. Ten derde is uit onderzoek gebleken dat de mate van integriteit van accountants bepaalt hoe ze met onafhankelijkheidsdilemma's omgaan (Ponemon en Gabhart, 1990). Accountants die het nastreven van ethische principes belangrijk vinden, zijn gevoeliger voor dergelijke dilemma's dan accountants die vooral door sancties laten leiden (Sweeney en Roberts, 1997). Ten vierde kan het psychologische perspectief worden genoemd. Een accountant kan zich verbonden voelen met de controleklant, bijvoorbeeld omdat hij daarin een potentiële werkgever ziet of omdat een oud-collega daar inmiddels werkt en hem informeel kan beïnvloeden (Tepalagul en Lin, 2015). De resultaten uit wetenschappelijk onderzoek naar deze psychologische factoren zijn evenwel wisselend.

Conclusie

Veel problemen met de onafhankelijkheid zijn terug te voeren op de manier waarop de accountant voor zijn diensten vergoed wordt. Waar de Europese Commissie (2011) vast wilde houden aan de bestaande structuur, lijken de geesten langzaam rijp voor verandering (Autoriteit Financiële Markten, 2018) om de problemen met onafhankelijkheid en het belangenconflict structureel aan te pakken. Het wordt tijd.

Referenties

- Autoriteit Financiële Markten (2018), “Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector”, Tech. rapp., Autoriteit Financiële Markten, Postbus 11723, 1001 GS Amsterdam.
- Barnier, M. (2010), “Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis”, Groenboek 2010:561, Europese Commissie, Brussel.
- Chandler, R. en Edwards, J. R. (1996), “Recurring issues in auditing: back to the future?”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 9, nr. 2, pag. 4–29.
- EC (2011), “Commission staff working paper impact assessment”, Tech. Rapp. SEC(2011) 1384, European Commission, Brussels.
- Goldman, A. en Barlev, B. (1974), “The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence”, *The Accounting Review*, vol. 49, nr. 4, pag. 707–718.
- Guénin-Paracini, H., H., Malsch, B. en Tremblay, M.-S. (2015), “On the operational reality of auditors’ independence: Lessons from the field.”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 34, nr. 2, pag. 201–236.
- International Ethics Standards Board for Accountants (2006), “Code of ethics for professional accountants”, Tech. rapp., International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, New York 10017 USA.
- Knapp, M. C. (1987), “An empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management”, *The Accounting Review*, vol. 62, nr. 3, pag. 578–588.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. en Velury, U. K. (2013), “Audit quality: Insights from the academic literature”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 32, nr. Supplement 1, pag. 385–421.
- Ponemon, L. en Gabhart, D. (1990), “Auditor independence judgments: A cognitive-developmental model and experimental evidence”, *Contemporary Accounting Research*, vol. 7, nr. 1, pag. 227–251.
- Ramamoorti, S. (2003), “Internal auditing: History, evolution, and prospects”, in A. D. Bailey, A. A. Gramling en S. Ramamoorti (red.), “Research Opportunities In Internal Auditing”, hfdst. 1, pag. 1–23, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Schulte, A. A. (1966), “Management services: A challenge to audit independence?”, *The Accounting Review*, vol. 41, nr. 4, pag. 721–728.
- Sweeney, J. en Roberts, R. (1997), “Cognitive moral development and auditor independence”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nr. 3/4, pag. 337–352.

- Tepalagul, N. en Lin, L. (2015), “Auditor independence and audit quality: A literature review.”, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol. 30, nr. 1, pag. 101–121.
- Tijdelijke commissie onderzoek financieel stelsel (2010), “Parlementair onderzoek financieel stelsel 'verloren krediet'”, Tech. Rapp. deel 1, Tweede Kamer.
- Watts, R. L. en Zimmerman, J. L. (1983), “Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence”, *Journal of Law and Economics*, vol. 26, nr. 3, pag. 613–633.