

# 'Internal audit' door externe accountant



De aangekondigde combinatie van externe audit en internal auditdiensten door KPMG UK bij Rentokil leidde afgelopen weken tot hevige discussie op Accountant.nl. Hans Blokdijk doet een aanzet om alle aspecten in kaart te brengen.

TEKST HANS BLOKDIJK\* | BEELD MARJA BROUWER

**D**e aankondiging dat KPMG in het Verenigd Koninkrijk bij Rentokil zowel de internal audit als de controle zal gaan uitvoeren, heeft een storm van verontwaardiging opgeroepen. Marcel Pheijffer publiceerde er een weblog over (zie ook septembernummer, pagina 47). In een reactie daarop heb ik een - uiteraard beknopte - aanzet voor een inhoudelijke discussie gegeven, die ook weer leidde tot enige reacties. Daarom nu een wat uitgebreider beschouwing.

Eerst even terug in de geschiedenis. Medio jaren tachtig hebben grote Nederlandse ondernemingen buiten de financiële sector (als eerste: Philips) de *internal financial audit* afgestoten naar de externe accountants, die ook belangrijke delen

van de interne accountantsafdelingen overnamen. Degenen die de *operational audit* uitvoerden, bleven bij hun ondernemingen achter.

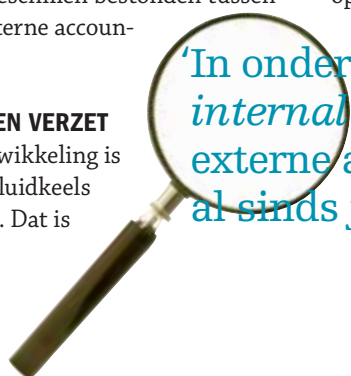
Ook toen werd het combineren van externe audit en internal audit-diensten door hetzelfde accountantskantoor ingegeven door kostenoverwegingen. Dat was begrijpelijk, want daardoor werden afstemmingsproblemen vermeden. Bovendien was bekend dat er nogal eens competentiegeschillen bestonden tussen interne en externe accountants.

## DESTIJD'S GEEN VERZET

Tegen die ontwikkeling is toen nimmer luidkeels geprotesteerd. Dat is

echter geen 'bewijs' dat dit niet bezwaarlijk is: een misstand moet eerst groeien voordat er tegenkrachten tegen ontstaan. Zeker in de aanvang zal dit arrangement niet als misstand zijn ervaren. Immers, in ondernemingen zonder *internal financial audit* deden externe accountants dat werk ook al sinds jaar en dag, zij het minder intensief en frequent. Het was zelfs geïnstitutionaliseerd, en wel in de *management letter*, die juist in de jaren zeventig opgang had gemaakt. Die bevatte naast

*'In ondernemingen zonder internal financial audit deden externe accountants dat werk al sinds jaar en dag.'*



## 'Mijn conclusie is dat voor die dienstverlening slechts twee voorwaarden behoeven te worden gesteld: een absoluut verbod tot advies en volledige openheid van de interne tegenover de externe accountant.'

de signalering van mogelijke problemen ook vaak advies, zij het meestal in algemene termen. Ook hiertegen bestond geen verzet.

### CODE OF ETHICS

Dus: waardoor is nu een storm ontstaan? Ik meen dat de oorzaak ligt in de sindsdien ingevoerde onafhankelijkheidsregels van de International Federation of Accountants, waarin in de Code of Ethics enkele pagina's zijn gewijd aan de uitvoering van internal auditactiviteiten door de externe accountant. In Nederland is deze regelgeving thans opgenomen in de Nadere Voorschriften Onafhankelijkheid van de openbaar accountant (NVO), in paragraaf 5.5.

Die voorschriften verbieden het arrangement niet, doch verbinden hieraan wel voorwaarden. We mogen ervan uitgaan dat KPMG deze niet veronachtzaamt. Toch rijst de vraag: zijn de voorwaarden toereikend, in het huidige tijdsgewricht? Als dat niet zo zou zijn, zou men kunnen stellen dat KPMG de grenzen lijkt op te zoeken. Maar dan moet eerst worden vastgesteld of er inhoudelijk bezwaar tegen het arrangement bestaat.

### ZELFTOETSING

Als kernbezwaar noemen bedoelde voorschriften de bedreiging van de onafhankelijkheid als gevolg van zelftoetsing. Dat is een bedreiging van de fundamentele beginselen van integriteit en objectiviteit. Die mogelijkheid moet ernstig worden genomen, maar wel rationeel worden geanalyseerd.

Het gaat dan om zelftoetsing bij de uitvoering van de (jaarrekening)controle. Op welk beslissingsmoment kan dat gevaar zich manifesteren? Bij de controle moet de externe accountant opzet en bestaan van de AO/IB vaststellen en beoordelen. Als hij daarop denkt te

kunnen vertrouwen, moet hij ook de werking nagaan.

### DEUGDELIJKE GRONDSLAG

Als deze werkzaamheden door een interne accountantsafdeling worden uitgevoerd, dient de externe accountant zich er ingevolgt NV COS 610 van te vergewissen dat dit toereikend is geschied.

In de eerste plaats moet de externe accountant weten wat de interne accountant denkt te gaan doen. Dat betekent afstemming vooraf over diens werkplan, waarbij de externe accountant duidelijk zal maken wat hij voor zijn doel nodig heeft. Als het werk van de interne accountant daarin (deels) niet voorziet, zal hij die werkzaamheden zelf (doen) verrichten, en duidelijk maken dat hij deze zal moeten declareren.

In de tweede plaats is het mogelijk dat de externe accountant tijdens zijn controle vaststelt dat de wel met de interne accountant overeengekomen werkzaamheden niet goed (genoeg) zijn uitgevoerd. Dan zal hij bij de interne accountant aandringen op aanvullende werkzaamheden of deze zelf (doen) uitvoeren, met dezelfde consequentie voor de declaratie.

Het is dus niet zo dat de externe accountant pas *achteraf* een 'opinie' over het werk van de interne accountant geeft: zijn primaire zorg is de deugdelijke grondslag voor zijn verklaring.

### MINDER AFSTEMMINGSPROBLEMEN

Dat is uiteraard niet anders indien die werkzaamheden door 'eigen mensen' zijn verricht, maar de externe accountant zal minder zorgen hebben over hun 'onafhankelijkheid' omdat zijn 'eigen mensen' geen loopbaan(verwachtingen) bij de onderneming hebben, hetgeen de bedreiging redu-

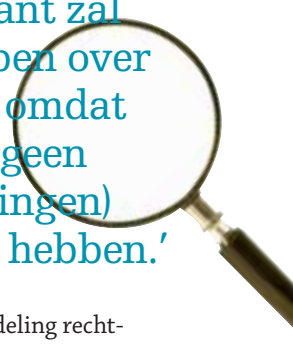
ceert. Bovendien zal hij minder afstemmingsproblemen hebben over de aard en de kwaliteit van het werk. Dit geldt, ook in vergelijking met de situatie waarin de internal audit door een ander extern kantoor wordt uitgevoerd; in dat geval kan bovendien het concurrentieaspect een vertroebelende rol spelen.

Ook het onderzoek van financiële informatie kan tot het takenpakket van de internal auditor behoren. Indien de externe accountant daarvan gebruik maakt, geldt het vorenstaande evenzeer.

### BESTUUR VERANTWOORDELIJK

Ik zie dus geen inhoudelijke bezwaren tegen de uitvoering van vorenbedoelde internal audit-taken door medewerkers van het kantoor van de externe accountant. Maar het moet natuurlijk wel *internal* audit blijven: het bestuur moet


'De externe accountant zal minder zorgen hebben over 'onafhankelijkheid' omdat zijn 'eigen mensen' geen loopbaan(verwachtingen) bij de onderneming hebben.'



zijn interne accountantsafdeling rechtstreeks, dus niet via de externe accountant, kunnen aansturen. Want NOV paragraaf 5.5 eist terecht dat het bestuur (c.q. het toezichthoudend orgaan) te allen tijde de verantwoordelijkheid blijft dragen. Dit betekent dat de leider van deze internal audit-activiteiten een ander persoon moet zijn dan de externe accountant; anders zou laatstgenoemde niet onafhankelijk zijn.

Wel behoort deze internal auditor gehouden te zijn tot volledige openheid tegenover de externe accountant. ■

Mij valt op dat dit in NV COS 610 niet als algemene voorwaarde voor het gebruik van de arbeid van een interne accountant is gesteld! Dit acht ik een leemte, echter van een wijdere strekking dan het onderhavige vraagstuk.



## 'De Nadere Voorschriften Onafhankelijkheid verbieden het niet, doch verbinden hieraan wel voorwaarden.'

### OPERATIONAL AUDIT

Nu kan een interne accountantsafdeling nog meer taken hebben, en wel (zie NV COS 610 paragraaf 5): het onderzoek van operationele informatie, het beoordelen van de doeltreffendheid en doelmatigheid van de ondernemingsactiviteiten en de beoordeling van de naleving van wet- en regelgeving en interne voorschriften. Dit type werkzaamheden, ruwweg te kenschetsen als *operational audit*, bleef in de jaren tachtig bij de ondernemingen achter. Dat was logisch, want daarvoor is een grotere mate van (bedrijfs)specifieke deskundigheid en een vrijwel voortdurende aanwezigheid vereist.

Mij is niet bekend of Rentokil deze taken óók aan KPMG heeft overgedragen. Maar zolang de externe accountant van die werkzaamheden geen gebruikmaakt, kan er geen gevaar van zelftoetsing bij de controle van de jaarrekening ontstaan.

### ADVIES

NOV paragraaf 5.5 noemt echter nog een andere vorm van bedreiging van de onafhankelijkheid, namelijk dat naast de controleopdracht van de jaarrekening andere activiteiten worden uitgevoerd waarbij een grote mate van invloed kan worden uitgeoefend op beslissingen die zijn voorbehouden aan het management van de controlecliënt. Dit komt naar mijn mening neer op *advieswerk*!

Het is bekend dat interne accountantsafdelingen vaak door het management om adviezen worden gevraagd, en dat zij die ook graag geven. Dit laatste is logisch, want het geeft het gevoel van groter nut te zijn. Ook externe accountants zijn hier niet ongevoelig voor, maar de buitenwe-

reld beziet dit met scepsis: vandaar de regelgeving over de (niet-)combinatie van controle en advies. De kans daarop kan wel een reëel bezwaar zijn tegen het verlenen van internal auditdiensten door de externe accountant.

### GEEN SPECIFIEKE REGELGEVING

Maar dit is geen bezwaar tegen de uitvoering van *uitsluitend onderzoeken* door het kantoor van de externe accountant. Voor onderzoeken waarvan de externe accountant gebruikmaakt bij de

controle van de jaarrekening bestaat het gevaar van zelftoetsing niet, zoals betoogd. Het voorschrift dat deze werkzaamheden moet worden beoordeeld door een controlepartner die niet bij de cliënt is betrokken, lijkt mij dan ook overbodig. Voor andere onderzoeken lijkt mij de beoordeling door een *controlepartner* niet zinvol: de vereiste deskundigheid zal vaak op andere terreinen dan dat van de controle liggen.

In zijn algemeenheid behoren de werkzaamheden van het accountantskantoor bij de cliënt onder het kwaliteitsbeheersingssysteem van het kantoor te vallen. Voor dienstverlening op het terrein van interne controle zou geen specifieke regelgeving nodig moeten zijn.

## 'Gezien de storm van verontwaardiging blijft de vraag: Moet je het willen?'

### TWEE VOORWAARDEN

Mijn - voorlopige - conclusie is dan ook dat voor die dienstverlening slechts twee voorwaarden behoeven te worden gesteld:

- Een absoluut verbod tot advies: rapporteringen mogen uitsluitend feitelijke bevindingen uit onderzoeken omvatten.
- Volledige openheid van de interne tegenover de externe accountant.

Maar gezien de - ook door accountants aangewakkerde - storm van verontwaardiging blijft de vraag: Moet je het willen? Maar: wie is 'je'? De onderneming, de externe accountant of het publiek? Voor een grote, beursgenoteerde onderneming lijkt het mij een blijk van zwakte: men is kennelijk niet in staat een goede interne accountantsafdeling op te tuigen. Voor het publiek lijkt het arrangement mij dan een zekere geruststelling, ook al omdat de bevindingen van de internal audit meer 'onafhankelijk' kunnen zijn door het ontbrekende loopbaanperspectief.



## 'Voor dienstverlening op het terrein van interne controle zou geen specifieke regelgeving nodig moeten zijn.'

### Dossier op Accountant.nl

Naar aanleiding van het contract van KPMG UK bij Rentokil zijn op Accountant.nl diverse weblogs en opiniebijdragen (plus vele reacties daarop) verschenen over de combinatie van externe en interne auditdiensten.

Tevens verscheen een groot aantal berichten over het onderwerp, met commentaar van onder meer KPMG zelf, andere accountantskantoren, Rentokil en het Instituut van Internal Auditors.

Alle nieuwsberichten en andere bijdragen over het onderwerp zijn te vinden in het **Dossier Onafhankelijkheid** (subonderwerp: Rentokil) op Accountant.nl. ([www.accountant.nl/](http://www.accountant.nl/) Accountant/Dossiers/Onafhankelijkheid).

Voor de kwaliteit van de controle door de externe accountant biedt het arrangement voordelen, maar hij zal moeten waken tegen advisering door zijn 'eigen mensen'. Het nadeel is dat het publiek dit wellicht niet zal geloven. Dat lijkt mij de crux van het probleem. □

*Het voorgaande is meer dan een 'aanzet', maar niet meer dan een bijdrage tot discussie. Ik sluit niet uit dat ik aspecten over het hoofd heb gezien. Voor kritiek sta ik uiteraard open.*

### NOOT

\* Hans Blokdijk oud-vennoot van KPMG, emeritus hoogleraar accountantscontrole aan de Vrije Universiteit en emeritus hoogleraar accountancy aan Universiteit Nyenrode.