

Commissie toekomst accountancysector

DATUM	ONS KENMERK	UW BRIEF VAN	UW KENMERK
04.04.2019			
E-MAIL	TELEFOON	BIJLAGE(N)	
c.camfferman@vu.nl	020 598 6076		

Betreft: reactie consultatie

Geachte leden van de Commissie toekomst accountancysector,

Graag maak ik gebruik van de gelegenheid om gezichtspunten aan te dragen met betrekking tot uw onderzoek. Ik doe dit vanuit mijn rol als hoogleraar financial accounting, en schrijf op basis van wat ik in de afgelopen dertig jaar heb waargenomen aan ontwikkelingen in externe verslaggeving en de rol van accountants daarbij. Ik ben weliswaar registeraccountant, maar geen openbaar accountant. Ik ben niet verbonden, of verbonden geweest, aan een accountantsorganisatie. Ik schrijf op persoonlijke titel, en deze reactie vertegenwoordigt dan ook niet een standpunt van de Vrije Universiteit.

Ik beperk mij in mijn reactie tot een specifieke opmerking over het normenkader voor de accountantscontrole. Deze opmerking wil ik echter eerst in breder perspectief plaatsen.

Algemene opmerking over de kwaliteit van accountantscontrole in Nederland

Het is mijn overtuiging dat de externe verslaggeving in Nederland op een hoog peil staat. In Nederland zijn gecontroleerde jaarrekeningen van een brede groep ondernemingen (met en zonder beursnotering) en van andere organisaties publiek beschikbaar, deze jaarrekeningen worden in het algemeen als betrouwbaar aanvaard en bevatten vaak informatie die uitgaat boven de wettelijke minimumvereisten. Er zijn wel andere landen, met name in de Europese Unie, waar een vergelijkbare situatie bestaat, maar mij zijn geen landen bekend waar de verslaggeving over de hele linie evident op een hoger niveau staat. Het is mijn overtuiging dat het Nederlandse accountantsberoep een belangrijke rol heeft gespeeld bij het bereiken en handhaven van dit kwaliteitsniveau.

Daarmee is niet gezegd dat er geen problemen zijn. Externe verslaggeving is een instrument om risico's rond de governance van organisaties beheersbaar te houden, maar is daarmee zelf ook risicovol. Kwaliteit is niet gegarandeerd, en in elk geval niet kosteloos bereikbaar. Accountantscontrole is in de eerste plaats onderdeel van de oplossing van governance-problemen, maar staat daar niet buiten, en is daarmee altijd ook onderdeel van het probleem. In het accountantsdebat zoals dat in de afgelopen jaren in Nederland is gevoerd is mijns inziens het perspectief te vaak versmald tot geconstateerde problemen bij de

accountantscontrole. Daarbij wordt het bredere perspectief van het algemeen goede kwaliteitsniveau van verslaggeving te vaak uit het oog verloren, evenals het perspectief dat problemen bij de kwaliteit van externe verslaggeving primair een uitdrukking zijn van onderliggende economische, organisatorische of ethische problemen bij de verslaggevende organisaties.

Het normenkader voor accountantscontrole

Afgezien van voorgaande algemene stellingname beperk ik mij in deze reactie tot één aspect van uw plan van aanpak. U schrijft hierin:

De commissie zal bij haar onderzoek de publieke taak van de accountant als uitgangspunt nemen. Dit volgt ook uit de opdracht, op grond waarvan het onderzoek primair is gericht op maatregelen die betrekking hebben op de kwaliteit van de wettelijke controle. Dit betekent dat het onderzoek van de commissie in wezen is gericht op beantwoording van de vraag ‘hoe kan beter worden geborgd dat de accountant op een adequate wijze doet – volgens de eigen standaarden van de beroepsgroep – wat op grond van zijn publieke taak van hem wordt verlangd’ (de zogenoemde prestatiekloof).

Het gaat mij daarbij om de woorden “volgens de eigen standaarden van de beroepsgroep”. Ik zie in deze formulering van de vraagstelling een risico dat de bedoelde standaarden onvoldoende als onderdeel van het probleem worden gezien. Het is een gedachte die in de loop van het accountantsdebat van de afgelopen jaren regelmatig terugkomt: geconstateerde tekortkomingen bij de controle, zoals bijvoorbeeld in het kader van toezicht door de Autoriteit Financiële Market (AFM), zijn redelijkerwijs verwijtbaar aan accountants, en daarmee zonder meer te interpreteren als prestatiekloof, omdat het gaat om tekortkomingen ten opzichte van normen die het beroep zelf heeft opgesteld. Het probleem zit volgens deze zienswijze dus niet in een eventuele onredelijkheid van de standaarden, maar in structuren of prikkels die maken dat accountants niet aan deze standaarden voldoen.

Op het gevaar af een misvatting te weerleggen die in uw commissie niet aan de orde is, wil ik aanvoeren dat deze opvatting over standaarden belangrijke nuancering verdient.

Het is waar dat de Nederlandse accountantswetgeving voorziet in een hoge mate van zelfregulering, en dat een groot deel van het normenkader voor accountantscontrole – ik denk in het bijzonder aan de nadere voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS) – niet door de overheid is opgesteld. Het is ook waar dat veel van deze standaarden hun oorsprong hebben in het accountantsberoep, met name in de International Standards on Auditing (ISAs) die het NIVRA en later de NBA hebben gebruikt als basis voor Nederlandse controlestandaarden. Daarbij merk ik echter het volgende op.

- (1) De International Accounting and Assurance Standards Board (IAASB), verantwoordelijk voor het uitgeven van ISAs, is weliswaar ooit opgericht als commissie van de International Federation of Accountants (IFAC), en werd oorspronkelijk dus ook daadwerkelijk beheerst door het internationaal georganiseerde accountantsberoep, maar is aan het begin van de 21^e eeuw omgevormd tot een onafhankelijke standard-setter. Deze hervorming was bedoeld om te waarborgen dat auditing standards in het publieke belang worden opgesteld. Hoewel de IAASB nog steeds voor de helft uit ‘practitioners’ bestaat, en het ongetwijfeld zo is dat het accountantsberoep zijn opvattingen kenbaar maakt gedurende het ‘due process’ van de IAASB, kan niet meer simpelweg gezegd worden dat de ISAs door het beroep worden opgesteld. Naar verwachting zal

de IAASB, al dan niet in gewijzigde vorm, op nog grotere afstand van het accountantsberoep worden gezet als uitkomst van de lopende herziening door de Monitoring Group.

- (2) De ISAs, en daarmee ook de Nederlandse controlestandaarden, kennen een belangrijke rol toe aan 'professional judgment'. Op talloze punten tijdens de controle wordt van de accountant een beoordeling gevraagd, waarvan de uitkomst richting geeft aan het verdere controleproces. Tot op zekere hoogte wordt hierdoor de opvatting bevestigd dat de standaarden niet onredelijk zijn en dus geen oorzaak kunnen zijn van een prestatiekloof: een grote rol voor professionele oordeelsvorming creëert immers flexibiliteit om standaarden op een redelijke manier te interpreteren. Hierbij moet echter bedacht worden dat, in elk geval historisch gezien, de ISAs niet geschreven zijn met de veronderstelling van belangrijk extern toezicht op de accountantscontrole. Vóór 2000 werd in Nederland en in grote delen van de wereld het toezicht op accountantscontrole uitgeoefend door het beroep zelf. Pas in het recente verleden is het gangbaar geworden dat een externe toezichthouder zoals de AFM de controle toetst, en daarbij ook de oordeelsvorming van de accountant beoordeelt. Dit kan leiden tot extra eisen aan dossiervorming die niet rechtstreeks uit de ISAs voortvloeien, omdat ook in situaties die de accountant als niet-probleematisch beoordeelt informatie moet worden verzameld en vastgelegd waarmee de toezichthouder kan vaststellen dat de accountant terecht tot dit oordeel is gekomen. Wezenlijker is dat de combinatie van extern toezicht en regels met een grote mate van professional judgment het minder eenduidig maakt dat het hier gaat om standaarden die door het beroep zelf zijn opgesteld. Het bestaan van extern toezicht brengt op zichzelf met zich mee dat de inhoud van de normen niet meer alleen door de beroepsgroep wordt bepaald.
- (3) Standaarden voor accountantscontrole staan niet op zichzelf, maar worden toegepast in combinatie met andere regelgeving die mogelijk helemaal niet door het accountantsberoep is opgesteld. Dit geldt in de eerste plaats voor normen voor de verslaggeving, zoals de International Financial Reporting Standards (IFRS). Hier is een vergelijkbare ontwikkeling te zien als bij de ISAs: tot eind jaren '90 werden IFRSs (toen nog International Accounting Standards) opgesteld in een proces dat vrijwel geheel werd beheerst door het accountantsberoep (nationale beroepsorganisaties van accountants vormden de meerderheid van de stemgerechtigde leden). Sinds 2001 worden IFRSs echter uitgevaardigd door een van het accountantsberoep onafhankelijke organisatie. Hoewel ook hier, net als bij ISAs, het accountantsberoep ongetwijfeld veel inbreng heeft in het proces, heeft het zeker geen beslissende stem. Het IFRS-corpus is de afgelopen vijftien jaar aanmerkelijk omvangrijker en complexer geworden, met een grote toename van het aantal beslispunten bij het opstellen van een jaarrekening. Hierdoor zien we in feite een vermenigvuldiging: het aantal te controleren punten neemt sterk toe op basis van IFRS, en de per controlepunt te verrichten handelingen of vast te leggen gegevens nemen toe door de ontwikkeling van de ISAs. De combinatie van controlestandaarden en verslaggevingsstandaarden kan een complexe matrix opleveren waarvan niet meer simpelweg gezegd kan worden dat het beroep zelf de normen heeft opgesteld. Dit geldt, bijvoorbeeld, voor de controle op bijzondere waardeverminderingen in de jaarrekening, een onderwerp waarvan de AFM bij herhaling tekortkomingen in onderzochte controledossiers heeft geconstateerd. De combinatie van controlestandaarden met andere wet- en regelgeving doet zich niet alleen voor bij verslaggevingsstandaarden. Een ander voorbeeld zijn de per 1 Januari 2019 geldende Nadere voorschriften Non-compliance with law and regulations (NOCLAR). Hierdoor rust op de accountant, ook in het kader van een wettelijke controle, een verantwoordelijkheid met betrekking tot het

kunnen signaleren van niet-naleving van wet- en regelgeving. Het gaat hier om een verantwoordelijkheid met een open-einde karakter, omdat de bedoelde wet- en regelgeving niet is gespecificeerd en in de toekomst zal blijven veranderen.

Op grond van het voorgaande geef ik u in overweging dat een advies over verbetering van de kwaliteit van de wettelijke controle niet tot bevredigende resultaten zal leiden als het normenkader voor accountantscontrole niet als onderdeel van de problematiek wordt gezien. Ook wanneer gekozen zou worden voor audit-only firms met een beloningsplafond voor partners en aanwijzing van de externe accountant door een derde instantie, blijft het zo dat de accountant te maken krijgt met een ingewikkeld normencomplex. De ramificaties van de samenloop van wet- en regelgeving uit verschillende bronnen zijn ook voor deskundigen soms moeilijk te overzien. Een belangrijke rol voor professionele oordeelsvorming maakt dat deze ramificaties ook niet zonder meer in alle praktijksituaties eenduidig te bepalen zijn. Het verschil tussen een prestatiekloof en een standaardenkloof vervaagt hierdoor. Omdat delen van dit normenkader buiten Nederland tot stand komen en er feitelijk geen sprake is van een gecoördineerde ontwikkeling van de vereisten waaraan verslaggeving en controle dienen te voldoen is de kans zeer groot dat de status quo niet een voor de Nederlandse situatie optimale verhouding van kosten en baten van verslaggeving en controle weerspiegelt. Zonder accountants te willen vrijpleiten van tekortkomingen lijkt het mij ook begrijpelijk dat accountants in de praktijk het normenkader zoals het feitelijk functioneert meer ervaren als iets dat hen van buitenaf wordt opgelegd dan als iets wat uit de eigen beroepsgroep is opgekomen. Ongeacht de toekomstige organisatie van het Nederlandse accountantsberoep lijkt me de kans op teleurstellingen groot als niet wordt onderkend dat datgene wat van een accountant wordt verwacht in het kader van een wettelijke controle van een jaarrekening in belangrijke mate niet langer door het Nederlandse accountantsberoep zelf wordt bepaald.

Mogelijke oplossingen

In theorie lijken mij twee oplossingsrichtingen mogelijk. De eerste is dat de verantwoordelijkheid voor het bepalen van de inhoud van de accountantscontrole, en ook in belangrijke mate voor het normenkader voor de verslaggeving, weer ondubbelzinnig bij het accountantsberoep wordt gelegd. Deze richting lijkt op fundamenteel niveau moeilijk verenigbaar met het bestaan van wettelijke controle, en lijkt dus neer te komen op alternatieven in de sfeer van vrijwillige controle. Dit zou een terugkeer betekenen naar de verhoudingen in Nederland van voor 1970. Zelfs voor nationaal opererende ondernemingen en andere organisaties lijkt dit gezien het belang van EU-regelgeving een moeilijk begaanbare weg. Voor internationaal opererende ondernemingen is dit onder de huidige omstandigheden uitgesloten.

De meer voor de hand liggende oplossingsrichting lijkt mij dan ook dat het 'maatschappelijk verkeer' een gedeelde verantwoordelijkheid erkent voor het bepalen van de vereisten waaraan een wettelijke controle dient te voldoen. Ideale mechanismen hiervoor zijn moeilijk te vinden. Een praktische stap zou misschien kunnen zijn om een orgaan te creëren in de geest van de bestaande Raad voor de Jaarverslaggeving. Dit orgaan zou kunnen bestaan uit vertegenwoordigers van het accountantsberoep, verslaggevende ondernemingen en andere organisaties, belanghebbenden bij jaarrekeningen en de overheid (zowel de wetgever als toezichthouders).

Een dergelijk orgaan kan zorgen voor beter overzicht over en coördinatie van het geheel van voor wettelijke controles relevante wet- en regelgeving. Het kan hierover ook gegrond adviseren omdat het een platform biedt voor afweging van kosten en baten van verslaggeving en wettelijke controle. Ik voorzie, bijvoorbeeld, dat een dergelijk platform een nuttige rol kan spelen bij de voortgaande ontwikkeling van niet-financiële verslaggeving. Ik sluit niet uit dat een dergelijk orgaan voor de controle samen met de huidige Raad voor de Jaarverslaggeving in een nieuwe organisatie kan opgaan.

Naast een algemene adviesfunctie kan een dergelijk orgaan ook een rol spelen bij het stellen van voor de Nederlandse verhoudingen belangrijke prioriteiten bij het interpreteren van internationale regelgeving. Ook binnen het kader van controles die voldoen aan ISAs is het mogelijk om voor bepaalde aspecten een hogere mate van zekerheid te vragen, terwijl ook het verschaffen van de door de ISAs voorgeschreven mate van zekerheid belangrijke interpretatievragen oproept.

In het bedoelde orgaan kan bijvoorbeeld worden afgestemd welk belang in de Nederlandse verhoudingen wordt gehecht aan het signaleren van continuïteitsrisico's of van fraude door de ondernemingsleiding. Dit belang kan dan besproken worden in samenhang met de technische mogelijkheden van de controle, en de kosten daarvan. Ook kunnen bijvoorbeeld aan dossiervorming te stellen eisen worden besproken. De uitkomst zou kunnen zijn dat duidelijke en stabiele verwachtingen over en weer worden uitgesproken door het accountantsberoep en de toezichthouder (AFM) terwijl de implicaties van deze verwachtingen voor de prijsvorming en de kwaliteit van wettelijke controle ook nadrukkelijker dan nu het geval is door betrokken partijen worden besproken en geaccepteerd.

Ongetwijfeld roept de nadere uitwerking van deze gedachten veel vragen op. Toch ben ik van mening dat de oplossing van de bestaande onvrede over het accountantsberoep niet zozeer gezocht moet worden in hervormingen binnen dat beroep, in isolement beschouwd. Het accountantsberoep is geen probleem op zich. Het is een deel, en niet meer dan een deel, van de oplossing voor het bestaande maatschappelijke probleem van relevante en betrouwbare verslaggeving. Het accountantsberoep zal dan ook beter functioneren met een duidelijker georganiseerde dialoog over wat de samenleving van wettelijke controle verwacht.

Uiteraard ben ik bereid het voorgaande nader toe te lichten.

Met vriendelijke groet,

Kees Camfferman
Hoogleraar Financial Accounting
School of Business and Economics
Vrije Universiteit Amsterdam