

CONSULTATIEDOCUMENT ACCOUNTANCY

Antwoorden op de vragen

1.2 Samenloop tussen controle van de jaarrekening/overige dienstverlening

1. Voor het vertrouwen in de onafhankelijkheid van de accountant is de perceptie in het maatschappelijk verkeer van doorslaggevend betekenis. De huidige perceptie leidt kennelijk tot twijfel, en lijkt voorts op zijn minst enige basis in de realiteit te hebben. Deze moet dus beïnvloed worden.
2. Ja. Aan controle gerelateerde diensten liggen zeer dicht tegen het reguliere controlewerk aan en vormen geen bedreiging voor de onafhankelijkheid bij de controle; overige diensten mogelijk wel. Aan controle gerelateerde diensten kunnen het meest efficiënt door de controlerend accountant verleend worden.
3. Aan controle gerelateerde diensten: neen. Voor overige diensten achten wij een beperking naar de *aard* van deze diensten veel belangrijker dan een puur kwantitatieve beperking.
4. Wij zouden inbrengverklaringen en fusie- en splitsingsverklaringen daaraan willen toevoegen, omdat het hoogst ondoelmatig zou zijn indien deze niet door de huisaccountant zou mogen worden gegeven. Wij hebben twijfel aan 'comfort letters'.
5. Logischerwijze zouden wij willen toevoegen: 'Optreden als advocaat of vertegenwoordiger in belastingprocedures'. Immers, als het 'bepalen van de fiscale positie' al verboden wordt wegens een potentieel belangenconflict, geldt dit a fortiori voor het optreden namens de cliënt in belastingprocedures. Ook zouden wij willen toevoegen: 'Hulp bij de samenstelling van begrotingen', want daarbij dreigt het gevaar van 'zelftoetsing'. Voor middelgrote bedrijven zou 'ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem' wel toegestaan kunnen worden. Voor een kleine OOB, zoals een lokale onderlinge waarborgmaatschappij, zou hulp bij de opstelling van de jaarrekening en de bepaling van de fiscale positie wel toegestaan kunnen worden; de classificatie van dergelijke instellingen als OOB is inhoudelijk weinig zinvol.
6. Hierna refereren wij aan de tabel op bijlage III
1 = 6: Als 'bepalen fiscale positie' een verboden dienst zou zijn: kolom A, zeker voor middelgrote bedrijven.
Eerste 2: Alle in kolom A.
Tweede 2: Beoordeling interne beheersing: kolom A; een SOX-404 verklaring is al in Bijlage I als aan controle gerelateerd geclassificeerd;
Fusies: kolom B; niet bij eigen cliënt, wel bij fusie- c.q. overnamekandidaat ten behoeve van de controlecliënt;
Fraude: kolom A; is noodzakelijk ter afronding van de jaarrekeningcontrole.
3: kolom B.
4: Fusies en overnames: kolom B; niet bij eigen cliënt, wel bij fusie- c.q. overnamekandidaat ten behoeve van de controlecliënt.
Overige: kolom C.

- 5: Fiscale vertegenwoordiging: kolom C. Advies bij middelgrote bedrijven: kolom B, bij grote (al dan niet OOB): kolom C.
7. Criteria: a) de invloed op de perceptie van onafhankelijkheid, b) de eliminatie van perverse prikkels op het belonings- en carrièrebeleid bij accountantskantoren, en c) de kans op ‘zelftoetsing’ door accountants(kantoren).
 8. Bij (c) de auditcommissie van de controlecliënt, en als die er niet is, bij de raad van commissarissen.
 9. Zoals reeds uit het vorenstaande blijkt: Ja. Aan het einde van de Leeswijzer op pagina 2 wordt een onderscheid gemaakt tussen OOB- en niet-OOB-controlecliënten. Gezien de wetgeving is dit logisch, maar voor een beschouwing over aan de accountant te stellen eisen, is dit onderscheid niet scherp genoeg. Wij menen dat de niet-OOB-controlecliënten moeten worden onderscheiden in ‘overige grote’ en ‘middelgrote’ controlecliënten. Onder ‘overige grote’ entiteiten verstaan wij dan die met een bredere dan voornamelijk economische maatschappelijke betekenis, zoals de in de Leeswijzer genoemde gemeenten, provincies en woningcorporaties, maar ook instellingen van gezondheidszorg, onderwijsinstellingen en nutsbedrijven. De middelgrote controlecliënten omvatten dan met name de ondernemingen die ingevolge Boek 2 BW als zodanig aangemerkt worden. Onder ‘MKB-cliënten’ verstaan wij dus geen kleine ondernemingen, omdat deze geen controleplicht hebben, en dus in de vraagstelling niet mede begrepen zijn.

1.3 Zakelijk relaties en sponsoring

10. Dit betreft de *inkoop* van diensten door het accountantskantoor. Daaruit vloeit op zichzelf geen bedreiging van de onafhankelijkheid voort, behoudens in het geval van ‘Ontvangen leningen’ en ‘Autolease’ indien de accountantsorganisatie financieel zwak staat.
- 11 t/m 13. Bij OOB- en overige grote cliënten is het met sponsoring gemoeide bedrag vrijwel zeker slechts een fractie van de controledeclaratie, zodat er geen bedreiging van de onafhankelijkheid zal ontstaan. Bij middelgrote cliënten kan het wel voorkomen dat de accountant zijn controle dan in feite voor niets uitvoert. Dat schept de kans op slordig werk, maar nauwelijks op een bedreiging van de onafhankelijkheid: immers, de weigering van een verzoek om in te stemmen met een ten onrechte opgefleurde jaarrekening kan wel tot het verlies van de opdracht leiden, maar dan niet tot het verlies van inkomsten.

1.4 Verplichte roulatie en joint audits

14. De bestaande bepaling in art. 24 lid 1 Wta over de roulatie van externe accountants is niet bijzonder effectief indien de opvolgende externe accountant jarenlang hiervoor is klaargestoomd: de vertrouwde relatie met de cliënt is dan even groot. Het zou effectiever zijn te bepalen dat de opvolger gedurende ten minste (zeg) 5 jaar niet bij de controle van de OOB betrokken mag zijn geweest. Kantoorroulatie zou dan een onnodig drastisch middel zijn om het beoogde doel te bereiken.
15. *Als* kantoorroulatie toch nodig wordt geacht, zou de termijn bij een joint audit wat langer mogen wezen, bijv. twaalf jaar.

16. Enige verkorting van de termijn, tot bijvoorbeeld 5 jaar, zou wenselijk kunnen zijn.
17. Aanbesteding lokt uit tot prijsconcurrentie, ten koste van de kwaliteit. Dus *als* er toe besloten zou worden, zou deze onder strikte regie van de auditcommissie moeten geschieden. De termijn zou gelijk moeten zijn aan de roulatietermijn van de externe accountant.
Aanbesteding is ook een relatief kostbare procedure. Al met al lijkt het ons beter als de Code Corporate Governance door de raad van commissarissen goed toegepast wordt, met jaarlijkse evaluatie van het functioneren van de externe accountant. Ook moet de auditcommissie beslist tegenspel bieden tegen druk van het bestuur om de accountantskosten te minimaliseren: de accountant moet een passende honorering krijgen indien hij bij zijn controle aanleiding heeft om bepaalde zaken met meer diepgang te onderzoeken. Dat is in het belang van het door de raad van commissarissen uit te voeren toezicht.
18. Zie ons antwoord op vraag 17: *als* tot verplichte aanbesteding wordt besloten, zien wij geen noodzaak voor een andere termijn dan de roulatietermijn voor de externe accountant.
19. Ja, maar alleen voor grote, niet voor middelgrote cliënten.
20. Tegen joint audits wordt vaak het argument van kostenverhoging in stelling gebracht. Deze kan voortvloeien uit duplicatie van controlewerk en uit een meer doordachte afwerking van de controle. Duplicatie van controlewerk is niet nodig, maar wel een review door de ‘andere’ accountant. Bij de afwerking van de controle gaat het vooral om de oordelen die daarbij gevormd moeten worden; die zijn van doorslaggevend belang. Een joint audit kan dus kwaliteitsverhogend werken, en dus maatschappelijk gezien de extra kosten waard zijn. Joint audits kunnen dus in elk geval toegestaan worden; een verplichting zou met name voor kleine OOB’s thans een brug te ver zijn.

1.5 De selectie en aansturing van de externe accountant

21. Hiervoor hebben wij te weinig inzicht in de huidige praktijk.
22. Met de geciteerde aanbevelingen van de NBA kunnen wij ons verenigen, met uitzondering van het volgende.
Het uitbrengen van een ‘management letter’ aan de auditcommissie wekt verbazing: de auditcommissie behoort toch niet tot het management? Bovendien dient de accountant ingevolge art. 393 lid 4 Boek 2 BW al jaarlijks een verslag aan de raad van commissarissen uit te brengen. Waarom dan een extra, afzonderlijk rapport aan de auditcommissie?
Door wie worden de criteria gepubliceerd waarmee de auditcommissie jaarlijks het functioneren van de accountant moet evalueren?
23. Een meldplicht zonder vetorecht voor de AFM en/of DNB lijkt ons niet zinvol. Een vetorecht lijkt ons te zwaar: de toezichthouders hebben voldoende middelen om ontoereikend functionerende accountants te corrigeren. Een veto zou aanleiding geven tot zware bestuursrechtelijke procedures, omdat dit de positie van de accountantsorganisatie bij andere OOB’s sterk zou raken. Wel denkbaar is een veto op

de externe accountant, bijvoorbeeld op basis van tuchtrechtelijke veroordelingen waarvan met name de AFM in kennis wordt gesteld.

2.1 Vergroten transparantie over kwaliteit

22. Deze vraag is zonder ‘inside information’ niet het enige mate van zekerheid te beantwoorden. Een vraag is al, of de kwaliteit van accountantskantoren transparant te maken is. De door de kantoren gepubliceerde transparantieverslagen hebben naar onze waarneming zeker geen aardverschuivingen teweeg gebracht. Dat is gezien de in art. 30 lid 1 van het Bta voorgeschreven inhoud ook nauwelijks te verwachten.
23. Wellicht door opname in het transparantieverslag van samengevatte, dus geanonimiseerde, bevindingen bij de toetsingen door AFM en/of DNB.
24. Ja, maar de auditcommissie zou dan moeten weten of er al dan niet een onderzoek van de AFM heeft plaatsgehad. Dat is thans niet geregeld.
25. Neen; als hieruit een perceptie van een kwaliteitsrangorde ontstaat, kan het oligopolie van de Big-4 nog kleiner worden. Vrijwillige openbaarmaking zou verboden moeten zijn, omdat hiermee door selectiviteit onwenselijke reclame kan worden bedreven.
26. Hoezo ‘beter’? Er is toch geen transparantie? Zeker geen transparantieverslagen. Voor niet-OOB-kantoren met vergunning kan een transparantieverslag worden voorgeschreven, maar voor kantoren met uitsluitend middelgrote cliënten lijkt ons dit overbodig: deze kantoren hebben veelal slechts lokale betekenis, waardoor de kwaliteit in het algemeen ‘in de markt’ bekend is.

2.2 Vergroten transparantie over onafhankelijkheid

27. Ja.
28. In het transparantieverslag zou aandacht kunnen worden besteed aan de getroffen maatregelen ter bewaking van de onafhankelijkheid, met name ten aanzien van aan controle gerelateerde diensten en overige toegelaten diensten, en evenzeer ten aanzien van samenstellingsopdrachten.
29. Neen; dit achten wij in strijd met het beginsel dat niemand gehouden is om voor zichzelf belastende verklaringen af te leggen (‘nemo tenetur’). Een dergelijke verplichting zou naar onze mening ook duidelijk te ver gaan. Immers, de AFM *kan* ingevolge art. 62a Wta een last onder dwangsom of een bestuurlijke boete ter openbare kennis brengen. Een dergelijke openbaarmaking heeft het karakter van een sanctie, en behoort dus als zodanig bij de bepaling van de sanctie mede te worden beoordeeld. Deze waarborg achten wij gerechtvaardigd.
30. Ja.

2.3 Informatiebehoefte van de gebruiker

2.3.1 De rol van de accountant versus de rol van het bestuur en de raad van commissarissen

31. Ja, behalve indien dit voor de motivering van een andere dan goedkeurende verklaring of van een andere mededeling onvermijdelijk is.

2.3.2 Informatie over het eigen controleproces

32. Ten aanzien van de genoemde onderwerpen:
Onafhankelijkheid: voor aan controle gerelateerde en overige diensten alleen in totalen; vermelding van de grondslag voor de berekening is nietszeggend.
De materialiteit zegt weinig, te meer daar bij het aantreffen van aanwijzingen voor fouten of fraude met een geringere materialiteit zal moeten worden gecontroleerd.
Hoeveelheid werk voor groepsonderdelen lijkt ons ook nietszeggend.
Belangrijke schattingen behoren altijd beoordeeld te worden.
Weergave van de inhoud van de ‘management letter’ in bestuursverslag en in het verslag aan de raad van commissarissen leidt tot een zeer belangrijke voorafgaande vraag: waarom zou het bestuur en/of de raad van commissarissen die inhoud bekend moeten maken? Dit zou al snel kunnen leiden tot een schending van het beginsel van ‘nemo tenetur’, dan wel tot nietszeggende ‘management letters’!
33. Gegeven de rolverdeling tussen accountant enerzijds en bestuur en raad van commissarissen anderzijds zien wij geen redenen voor uitbreiding. Bovendien is de huidige verklaring al te lang en pleegt slecht te worden gelezen, mede door het gebruik van niet steeds even fraai geformuleerde standaardteksten.
Voorts achten wij de aanduiding ‘controleverklaring’ niet passend: het is geen *verklaring over feiten*, maar een *oordeel* over de *weergave* en de *waardering* van feiten. De Angelsaksische aanduiding als ‘auditor’s opinion’ is dus juister; te vertalen als ‘controleoordeel’?
34. Neen; dit zou in strijd zijn met het beginsel dat de accountant geen inhoudelijke informatie over de gecontroleerde onderneming verstrekt. Bovendien zou door een uiteenzetting over de controle alras onzekerheid over de gegeven mate van zekerheid kunnen ontstaan.

2.3.3 Een meer uitgebreid gebruik van toelichtende paragrafen

35. Met ‘frequenter’ zal *niet* bedoeld zijn: vaker dan één maal per jaar.
Naar onze waarneming geschiedt benadrukking van aangelegenheden uit oogpunt van risicomijding eerder te veel dan te weinig, zoals in een continuïteitsparagraaf als discontinuïteit in een verliessituatie nog helemaal niet aan de orde is. Dit lijkt dan niet evenwichtig.
Wel zou kunnen worden gewezen op belangrijke specifieke beschouwingen in het bestuursverslag. Ten aanzien van de jaarrekening zou het nuttig kunnen zijn om te wijzen op grote onzekerheden waarmee zeer belangrijke schattingen omringd zijn.

2.3.4 Rapportering van de bevindingen van de accountant aan de RvC en doorvertaling naar het verslag van de RvC

36. Neen; zoals reeds bij de beantwoording van vraag 32 gesteld, menen wij dat de raad van commissarissen niet verplicht moet worden alle bevindingen van de accountant naar buiten te brengen, wegens mogelijke schending van het beginsel van ‘nemo tenetur’.
37. Gezien ons antwoord op vraag 36 achten wij deze vraag niet relevant.
38. Deze verplichting zou niet moeten gelden voor de ‘management letter’, maar voor het verslag aan de raad van commissarissen. Daarvoor zou de verplichting nuttig kunnen

zijn. Wij hebben geen onderwerpen gemist, hetgeen niet betekent dat wij de opsomming limitatief achten. Wel achten wij het zinvol als de accountant in zijn beschouwingen ook macro-economische ontwikkelingen zou betrekken, zij het niet op onredelijk lange termijn.

2.2.5 Verbetering informatie in het directieverslag en controle daarop door de accountant

39. Dit zou zeer terughoudend dienen te geschieden. Algemeen aanvaarde ‘kengetallen’ waarvan sprake is, bestaan nog niet of nauwelijks. Belangrijker is echter, dat voorkomen moet worden dat de accountant een impliciet of zelfs expliciet publiek oordeel gaat geven over de kwaliteit van het bestuur. Dat zou de accountant macht zonder verantwoordelijkheid geven: een stuurman aan wal. Een dergelijk oordeel moet geveld worden door de aandeelhouders/beleggers; het gebeurt in wezen al door analisten.

3. Europese harmonisatie en toezicht

40. Die integratie heeft slechts voordelen als de regelgeving geharmoniseerd wordt, en dit niet ontaardt in de toevoeging van steeds meer detailregels, doch eerder leidt tot afschaffing van nationale detailregels indien deze onderling verschillen. ESMA houdt zich al bezig met regelgeving, maar zou door de incorporatie van EGAOB beter toegerust zijn voor de taak waarvoor het is opgericht: toezicht.
41. De ideeën van het Ministerie van Financiën, de AFM en de NBA lijken ons gezond, maar wij bepleiten een meer ‘doorpakkende’ rol bij het toezicht, zodat ook Europese jurisprudentie ter zake zou kunnen ontstaan.

Slot

42. Ja. Er wordt te veel naar beleggers geluisterd. Zij verlangen in wezen een doorbreking van de gerechtvaardigde privacy van ondernemingen en andere entiteiten, en kiezen daarvoor de accountant als breekijzer. De invloed van beleggers heeft al tot een andere onwenselijke situatie geleid. Bij de introductie van IFRS heeft het gestelde belang van beleggers vertroebeling van de jaarrekening tot gevolg gehad. Een jaarrekening moet dienen om verantwoording af te leggen over het gevoerde beleid, en daarvoor niet nodeloos vervuild worden door de waardering van toekomstverwachtingen. Dat is wel onvermijdelijk bij de inschatting van de gevolgen van reeds plaatsgevonden gebeurtenissen, zoals bij de waardering van voorraden, debiteuren en verplichtingen, maar daartoe zou het beperkt moeten blijven. Weliswaar kan dan uit de jaarrekening niet de ‘waarde’ van de onderneming worden afgeleid, maar daarvoor moet een ander document dienen: een prospectus. De vermenging van de twee doelstellingen: verantwoording en inzicht in de ‘waarde’, leidt nog altijd tot vruchteloze discussies over thans troebele waarderingsgrondslagen. Denkbaar is dat een jaarverslag twee duidelijk gescheiden documenten omvat: de jaarrekening en een (verplicht) jaarlijks prospectus. De accountant zou dan twee inhoudelijk verschillende oordelen kunnen geven. Dit zou sterk verhelderend werken. Voor een uitgebreidere beschouwing zie het artikel ‘IFRS, Corporate Governance, en Accountantscontrole’ van J.H. Blokdijk, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, september 2005.

Amsterdam, 30 januari 2012,
namens het Limperg Overleg,
J.H. Blokdijk