



Ministerie van Financiën

Via: http://www.internetconsultatie.nl/consultatiedocument_accountancy

31 januari 2012

Geachte mevrouw, geachte heer,

Bijgaand zend ik u de reactie van PricewaterhouseCoopers Nederland ten aanzien van het Consultatiedocument Accountancy van 21 december 2011.

Voor nadere informatie kunt u contact opnemen met ondergetekende via peter.j.veerman-abs@nl.pwc.com.

Hoogachtend,
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.

P.J. Veerman RA
Partner
peter.j.veerman-abs@nl.pw.com

Bijlage

CONSULTATIEDOCUMENT ACCOUNTANCY

REACTIE PRICEWATERHOUSECOOPERS NEDERLAND

Inleiding

In dit document beantwoorden wij de vragen die zijn gesteld in het door het Ministerie van Financiën op 21 december 2011 gepubliceerde Consultatiedocument Accountancy. Daarnaast maken wij graag gebruik van de gelegenheid een aantal opmerkingen te maken die weergeven hoe PricewaterhouseCoopers Nederland (hierna ook 'PwC NL') aankijkt tegen wet- en regelgeving voor externe accountants en hun organisaties en netwerken in algemene zin.

Wij moedigen elke maatschappelijke discussie over het accountantsberoep aan, omdat de maatschappelijke relevantie van het accountantsberoep voor PwC van strategisch belang is. Daarom verwelkomen wij deze consultatie en maken wij graag gebruik van de mogelijkheid onze mening te geven.

Verandering is noodzakelijk

Het imago van het accountantsberoep heeft door de crises waarmee wij de afgelopen jaren te maken hebben gekregen schade opgelopen in de ogen van het maatschappelijk verkeer. De roep om verandering is duidelijk en kan niet worden genegeerd. Dit is voor een deel het gevolg van de manier waarop accountantsorganisaties zichzelf hebben geprofileerd – te weinig proactief. Onze visie is dat onze controlewerkzaamheden moeten leiden tot vertrouwen in rapportages - rapportages die van de hoogste kwaliteit zijn en daarmee faciliterend werken voor een efficiënte kapitaalmarkt, inzicht geven in de rechtmatigheid van de inzet van publieke middelen en voorzien in de behoeften van andere belanghebbenden bij de rapportages, zoals toezichthouders en bestuurlijke organen. Dit vraagt om transparantie, uitdragen van visie en vernieuwing – een andere attitude. Wij zoeken vernieuwing in onze rol en in de invulling daarvan. Een deel van de vernieuwing is zichtbaar in voorstellen tot wijzigingen in of uitbreiding van wet- en regelgeving voor accountants en hun organisaties en netwerken. Omdat meer regels niet meer kwaliteit opleveren, steunen wij dergelijke voorstellen, indien en voor zover zij:

- de kwaliteit van de wettelijke controle ten goede komen;
- de (toegevoegde) waarde van de wettelijke controle voor gebruikers ervan verhogen;
- de betrouwbaarheid van de informatieverstrekking door de onderneming vergroten;
- de effectiviteit van de communicatie van de accountant met de diverse belanghebbenden vergroten;
- bijdragen aan betere vergelijkingsmogelijkheden voor gebruikers van verantwoordingsinformatie of
- leiden tot een beter inzicht geboden door de rapportages van accountants.

Wij zijn geen voorstander van wijziging of uitbreiding van wet- en regelgeving waar deze al in voldoende mate bestaat, maar waar naleving ervan voor verbetering vatbaar is. Voldoen aan en handhaving van bestaande wet- en regelgeving moet een speerpunt zijn van het beroep en de toezichthouders, een niet optimale naleving is niet te vervangen door meer regels.

PwC NL is daarom voorstander van:

- 'Principles-based' wet- en regelgeving.
- Het beter gebruik maken van de mogelijkheden in de vigerende wet- en regelgeving om de kwaliteit van de wettelijke controle te borgen. Dus: versterking van het toezicht op de naleving van bestaande wet- en regelgeving, inclusief sanctionering.
- De aanbevelingen opgenomen in het NBA adviesrapport 'De Raad van Commissarissen als opdrachtgever van de accountant'.
- Het handhaven van de bestaande verplichte partnerrotatie bij organisaties van openbaar belang (OOB's) na zeven jaar. Naar onze mening is een maatregel als verplichte kantoorrotatie

niet noodzakelijk als aanvulling hierop. Er zijn goede alternatieven voor verplichte kantoorroulatie denkbaar, die de nadelen van een verplichte roulatie grotendeels wegnemen en toch de gewenste bevordering van de onafhankelijkheid zullen bewerkstelligen.

- De mogelijkheid om ‘assurancediensten’ en ‘controle gerelateerde diensten’ te blijven verlenen aan alle controlecliënten. Er is geen enkele reden cliënten de mogelijkheid te ontnemen dergelijke diensten van hun accountantsorganisatie en het daarmee verbonden netwerk te betrekken. Deze diensten zijn een natuurlijk verlengstuk van de rol van de accountant en veroorzaken geen onafhankelijkheidsproblemen. Het verbieden ervan betekent dat de ‘natuurlijke adviesfunctie’ wordt uitgehoud.
- Een lijst met ‘verboden’ overige diensten in combinatie met de wettelijke controle. Deze biedt naar onze mening voldoende duidelijkheid. Limitatieve lijsten van toegestane diensten vinden wij in beginsel niet noodzakelijk, omdat deze niet meer duidelijkheid zullen geven en zeer lastig volledig en actueel zijn te houden.
- Het continueren van het bestaande, internationaal gehanteerde stelsel van fundamentele beginselen, bedreigingen van deze beginselen en maatregelen ter mitigering van bedreigingen. Een belangrijke rol voor de raad van commissarissen en de audit commissie in de selectie van en toezicht op het functioneren van de accountant.
- De verplichte publicatie van kantoor specifieke AFM-onderzoeksrapporten.
- Strak toezicht op de naleving van wet- en regelgeving, met name op de onafhankelijkheid van de externe accountant en de accountantsorganisatie.
- Aansluiting van de Nederlandse (en Europese) wet- en regelgeving op internationaal gehanteerde wet- en regelgeving.
- De voorstellen opgenomen in het Plan van Aanpak van onze beroepsorganisatie NBA. Een van die voorstellen is het instellen van een onafhankelijke ‘Commissie Publiek Belang’ door accountantsorganisaties met een OOB-vergunning, die toezicht uitoefent op de accountantsorganisatie en de borging van het publiek belang verder versterkt. Een ander voorstel is een verbod op commerciële prikkels voor de externe accountant en zijn team.

Overige opmerkingen

Kwaliteit is meer dan onafhankelijkheid

Door de grote nadruk in het consultatiedocument op onafhankelijkheid, onmiskenbaar een cruciale voorwaarde voor een controle van hoge kwaliteit, wordt de indruk gewekt dat er een structureel probleem zou zijn met de onafhankelijkheid van de accountant, hetgeen echter naar onze mening niet het geval is. Ook kan de indruk ontstaan dat onafhankelijkheid de enige factor is die de kwaliteit van de controle bepaalt. De discussie moet ons inziens gaan over alle aspecten die de kwaliteit bepalen.

Maatschappelijke betekenis accountancy is breder

Door de nadruk in het consultatiedocument op de wettelijke controletaak blijven afgeleide aspecten, zoals het opleiden van professionals en het natuurlijk advies van de accountant buiten beeld. Ook in deze rollen heeft de accountant een maatschappelijke betekenis. Het opleiden van professionals die later een belangrijke rol spelen in het bedrijfsleven, is een belangrijke bijdrage aan het bedrijfsleven en de maatschappij. Het geven van natuurlijk advies als ‘bijproduct’ van de controle leidt tot verbetering van bedrijfsprocessen. Een combinatie van wettelijke controle en andere diensten leidt tot een bredere kennis van de accountant en daarmee tot een hogere kwaliteit van de controle. Het opleiden van professionals komt onder druk te staan wanneer combinaties verboden worden, omdat het voor studenten minder interessant wordt een smallere opleiding tot accountant te volgen. Een algemeen verbod op adviesdiensten leidt tenslotte ook tot het opdrogen van natuurlijk advies, omdat een accountant dan wel problemen mag signaleren, maar geen suggesties mag doen die een probleem kunnen oplossen.

Reikwijdte van de controle verdient aandacht

In de huidige discussies over accountancy komt het onderwerp ‘reikwijdte van de controle’ nauwelijks aan de orde. Dit betekent dat weinig aandacht wordt besteed aan de behoeften van de gebruikers van de controleverklaring bij de jaarverslaggeving. Deze behoeften zijn sterk aan verandering onderhevig, zoals ook uit het consultatiedocument wel blijkt. Daarnaast zijn er

initiatieven als ‘integrated reporting’. Door hieraan te weinig aandacht te besteden, wordt het risico gelopen dat er straks ‘perfecte wettelijke controles’ worden uitgevoerd, maar dat niet wordt voldaan aan de behoeften van de gebruikers. Dat vormt dan de basis voor een vernieuwde verwachtingskloof, die binnen afzienbare tijd tot nieuwe problemen zal leiden. Wij pleiten voor het integreren van deze gewijzigde verwachtingen in de ontwikkeling van aangepaste normen voor verslaggeving en de wettelijke controle daarop.

De rol van de externe accountant bij organisaties van openbaar belang

In aanvulling op het voorstel van de NBA ten aanzien van de ‘Poortwachtersfunctie van de accountant’, dient de vraag wat de maatschappij mag verwachten van een accountant in zijn rol als externe accountant bij OOB’s concreter beantwoord te worden.

De onderwerpen die in de verslaggeving van de OOB’s beter aan de orde dienen te komen en door de externe accountant gecontroleerd dienen te worden zijn ons inziens:

- De veronderstellingen die impliciet gemaakt worden rondom de systeemrisico’s van onze westerse economie, zoals bijvoorbeeld de levensverwachting van de mens, een eurocrisis, uitbreken van een (burger-)oorlog, natuurrampen, technologische uitvindingen etc.
- De relevantie van de OOB voor de maatschappij en het transparant maken van de onderliggende factoren waarom deze OOB in staat is waarde te creëren voor al haar belanghebbenden en het transparant maken van de waarde zelf.
- Het transparant maken van de risico’s waaraan deze OOB blootgesteld is, enerzijds in relatie tot bepaalde systeemrisico’s welke dichtbij de bedrijfsvoering liggen en anderzijds de voornaamste strategische, operationele, financiële en compliance risico’s samenhangend met de strategie en activiteiten van deze OOB.
- Het verslag leggen rondom duurzaamheid en het verantwoord ondernemen.

Voor het concreet maken hiervan adviseren wij dat het Ministerie van Financiën met betrokkenen uit de maatschappij een Code ontwikkelt waarin de bovenstaande uitgangspunten nader worden uitgewerkt. Ook dit punt dient uiteraard eveneens in internationaal verband verder uitgewerkt te worden.

Beantwoording gestelde vragen

Wij hebben – conform de toelichting in het consultatiedocument – onze mening kort en bondig weergegeven, met daarbij een korte motivatie van ons standpunt.

In het navolgende wordt de term ‘accountant’ gebruikt voor de begrippen ‘externe accountant’, ‘accountantsorganisatie’ en ‘netwerk waarvan de accountantsorganisatie deel uitmaakt’, alsmede van een combinatie van deze begrippen, tenzij anders aangegeven.

1.1. Principes van regelgeving

1.2. Samenloop tussen de controle van de jaarrekening en overige dienstverlening

1. Wat is uw visie op de noodzaak bestaande onafhankelijkheidswaarborgen te versterken?

PwC NL positie

- De huidige onafhankelijkheidswaarborgen bieden naar onze mening bij juiste toepassing voldoende waarborgen. Er is naar onze mening geen gegronde reden de bestaande onafhankelijkheidswaarborgen te versterken.
- De vigerende wet- en regelgeving biedt voldoende mogelijkheden om de naleving van het beginsel ‘onafhankelijkheid’, een wezenlijk onderdeel van het fundamentele beginsel ‘objectiviteit’, te borgen. Dit beginsel houdt in, dat de externe accountant en de accountantsorganisatie te allen tijde - ‘in wezen en in schijn’ - onafhankelijk dienen te zijn van de cliënt waarvan de jaarrekening wordt gecontroleerd.
- Een ‘principles-based’ benadering is beter dan een ‘rules-based’ benadering van onafhankelijkheidsregelgeving.
- PwC NL is het eens met de strekking van het NBA consultatiedocument ‘Voorgestelde aanpassing VAO met een Verbod op het belonen van commerciële prikkels bij wettelijke controleopdrachten’ (september 2011). Wel vinden wij dat de regeling moet aansluiten op die opgenomen in de geldende versie van de IESBA Code of Ethics. Deze Code bevat aanmerkelijk strakkere formuleringen en is ook op andere punten actueler dan de Code die als basis voor de geldende Verordening gedragscode heeft gediend. Wij zien dan ook graag een snelle implementatie van de meest recente versie van de Code in de Nederlandse regelgeving.

Motivering

- Er is geen sprake van te weinig regelgeving en een dergelijk tekort is ook op geen enkele wijze aangetoond. Méér regels zijn dan ook niet de goede weg.

Wel dient de naleving van de bestaande regels verder te worden versterkt. Dit kan, waar het onafhankelijkheid betreft, onder meer door adequate voorafgaande goedkeuring van door de accountant te leveren diensten door het toezichthoudende orgaan binnen de gecontroleerde onderneming (bijvoorbeeld de auditcommissie) en door adequaat inhoudelijk toezicht achteraf door de externe toezichthouder.

- Niet alle situaties zijn in regels te vatten: (te) strakke regels tasten de vrijheid aan van ondernemingen om de voor hen kwalitatief beste dienstverlening te kiezen. Regels in plaats van principes betekent ook dat hetgeen niet expliciet verboden is, is toegestaan. Het in onderdeel 1.1 van het consultatiedocument beschreven ‘principles based’ stelsel werkt in de (Nederlandse en internationale) praktijk goed.
- De beoordeling door de accountant (in samenspraak met het toezicht houdende orgaan van de controlecliënt) of er mogelijk sprake is van een bedreiging van de onafhankelijkheid als gevolg van

(a) eigenbelang, (b) zelftoetsing, (c) belangenbehartiging, (d) vertrouwdsheid en (e) intimidatie, is heel goed mogelijk. Deze benadering wordt dan ook toegepast in de praktijk.

- Van “de noodzaak om de bestaande onafhankelijkheidswaarborgen te versterken” zijn wij dan ook niet overtuigd. Ook het recente AFM onderzoek ‘Prikkel voor kwaliteit’ heeft niet aangetoond dat een dergelijke noodzaak bestaat. De AFM geeft daar aan van mening te zijn dat meer en strakkere regelgeving gewenst is. Dit is echter een mening, die in het geheel niet is onderbouwd door de resultaten van deze ‘AFM verkenning’. Ook toenmalig AFM-directeur Steven Maijor gaf aan (AccountancyNieuws.nl - 25 november 2010; Accountant.nl- 21 januari 2011) dat meer regels niet noodzakelijk zijn.

Vermeende ‘niet naleving van de principes en regels’ dient door de toezichthouder of voor de rechter te worden aangetoond en kan leiden tot sanctionering van de externe accountant en / of de accountantsorganisatie.

2. Past naar uw mening het maken van een onderscheid tussen controle gerelateerde diensten en overige dienstverlening bij de vraag welke diensten een accountantsorganisatie mag leveren bij een OOB-controlecliënt naast de wettelijke controle?

PwC NL positie

- Ja, maar de vraag zou anders geformuleerd moeten zijn, zie hieronder.

Motivering

- De vraag is naar onze mening niet relevant. Wel relevant is de vraag of er bepaalde diensten zijn, die een accountantsorganisatie niet zou moeten leveren aan een OOB-controlecliënt en waarom bepaalde combinaties met de wettelijke controle in een bepaalde situatie niet acceptabel zijn. Het onderscheid tussen ‘controle gerelateerde diensten’ en ‘overige diensten’ is daarbij op zich niet relevant.
- De kernfunctie van de accountant is vanouds het verschaffen van zekerheid (‘assurance’) bij financiële verantwoordingen.
- Het verschaffen van ‘assurance’ valt onder de kerncompetentie van de accountant en voegt waarde toe aan de in de verantwoording verschaft informatie ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, de verschillende ‘stakeholders’ van de onderneming en van de onderneming zelf.
- Er is in toenemende mate behoefte aan ‘assurance’ bij andere dan ‘financiële verantwoordingen’ (zie hiervoor hoofdstuk 2 ‘Informatievoorziening’).
- De huidige Nederlandse onafhankelijkheidsregelgeving onderscheidt ‘assuranceopdrachten’ (waaronder de wettelijke controle) en ‘overige dienstverlening’ (gedefinieerd als ‘iedere opdracht niet zijnde een assuranceopdracht’). Deze indeling is anders dan de door de Europese Commissie in de recente voorstellen gehanteerde indeling in ‘controle’, ‘controle gerelateerde diensten’ en ‘overige dienstverlening’. Voor alle assuranceopdrachten geldt dat de accountant onafhankelijk dient te zijn.
- PwC NL is van mening dat ‘assuranceopdrachten’ en ‘controle gerelateerde diensten’ toelaatbaar zijn en moeten blijven, tenzij sprake is van een bedreiging (zie volgende punt) waarvoor geen maatregelen zijn te treffen die de bedreiging voldoende mitigeren.
- Voor alle diensten – en derhalve ook voor ‘overige diensten’ - dient de accountant zich een professioneel oordeel te vormen of de voorgenomen dienst al dan niet een mogelijke bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid als gevolg van (a) eigenbelang, (b) zelftoetsing, (c) belangenbehartiging, (d) vertrouwdsheid of (e) intimidatie.

3. Zou daarbij een maximum moeten worden gesteld aan het percentage van deze controle gerelateerde dienstverlening, respectievelijk overige dienstverlening ten opzichte van de omzet uit de wettelijke controle? Zo ja, hoe hoog moet dit percentage volgens u zijn?

PwC NL positie

- Nee.

Motivering

- De 'controle gerelateerde dienstverlening' zou in beginsel onbeperkt toegestaan moeten blijven.
- De bestaande richtlijnen van de NBA ten aanzien van de declaratieomvang en de eventueel uit de verhouding tussen de honoraria voor verschillende vormen van dienstverlening voortvloeiende bedreiging van de onafhankelijkheid van de accountant en de al dan niet mogelijke waarborgen om deze bedreiging te mitigeren, bieden voldoende houvast om in concrete situaties de onafhankelijkheid van de accountant te beoordelen en te borgen. In ieder geval dient de accountant bij een verhouding van 50% of minder (honoraria in rekening gebracht voor assuranceopdrachten t.o.v. de honoraria voor de totale dienstverlening) na te gaan of er een significante bedreiging van de onafhankelijkheid bestaat en zo nodig maatregelen te nemen.
- Absolute percentages doen geen recht aan de soms sterk van jaar tot jaar veranderende omstandigheden en situaties die (kunnen) leiden tot de vraag om additionele 'controle gerelateerde' en/of 'overige dienstverlening' door de accountant. Daarnaast is het stellen van een subjectieve kwantitatieve grens geen waarborg dat er 'dus' geen onafhankelijkheidskwesaties zullen spelen. Beter is iedere individuele dienst en de dienstverlening als geheel zelf onderwerp van beoordeling te laten zijn, ongeacht de samenstelling van de totale dienstverlening.
- Het gaat bij de beoordeling of een bepaalde dienst aan een controlecliënt is toegestaan om de beoordeling of een 'objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij' tot dezelfde conclusie zou kunnen komen als de accountant met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountant. Documentatie door de accountant speelt daarbij een belangrijke rol.

4. Bent u het eens met de lijst van toegestane controle en aan controle gerelateerde diensten zoals opgenomen in bijlage I? Welke diensten zou u willen toevoegen of verwijderen?

PwC NL positie

- Nee.

Motivering

- PwC NL is voor een 'verbodslijst' en tegen een 'lijst met toegestane diensten'. Een verbodslijst geeft de gewenste duidelijkheid en werkt in de praktijk goed. Deze benadering benadrukt dat iedere combinatie van diensten beoordeeld dient te worden. Daarnaast is het onmogelijk een lijst met toegestane diensten volledig te laten zijn, terwijl ook de actualiteit al snel te wensen zal overlaten.
- Alle in bijlage I genoemde diensten zijn controle- en controle gerelateerde diensten die uitstekend passen bij de basisvaardigheden van de accountant en in beginsel geen bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid. Hoewel wij geen voorstander zijn van een lijst van toegestane diensten, missen wij in elk geval een vrij nieuwe dienst als 'tax assurance', die onder meer in het kader van horizontaal toezicht een belangrijke rol kan spelen, en daarnaast de controle of beoordeling van het systeem van interne risicobeheersing ten aanzien van de financiële verslaglegging.

5. Bent u het eens met de lijst van verboden diensten zoals opgenomen in bijlage II? Welke diensten zou u willen toevoegen of verwijderen?

PwC NL positie

- Ja.

Motivering

- De betreffende diensten vormen, in combinatie met een opdracht tot wettelijke controle bij dezelfde onderneming, een te grote bedreiging van de onafhankelijkheid. Daarom geven de onafhankelijkheidsregels (IESBA Code of Ethics en andere) aan dat deze normaliter verboden zijn.
- ‘Agressieve’ fiscale advisering zou moeten behoren tot de niet toegestane diensten.
- Met betrekking tot interne accountantsdiensten merken wij op dat hier, overeenkomstig internationale regelgeving, onderscheid moet worden gemaakt tussen diensten gerelateerd aan de financiële verslaglegging, die als verboden diensten zouden gelden, en interne accountantsdiensten als operational, compliance en IT audits, die zouden moeten worden gezien als controle verwante diensten.

6. Kunt u in bijlage III aangeven welk van de daar genoemde diensten volgens u hoort bij de aan controle gerelateerde diensten (A), overige diensten (B) of ‘verboden diensten’ (C)?

PwC NL positie

#	Type dienstverlening	A	B	C
1	Opstellen of beoordelen van fiscale aangiften.		X	
2.	Overige verklaringen die conform wettelijk voorschrift door de accountant moet worden opgesteld, zoals inbrengverklaringen en fusie- en splitsingsverklaringen.	X		
2	Feitenonderzoek inzake de beoordeling van de interne beheersing, fusies en overnames en fraude.	X		
3	Juridische dienstverlening, niet zijnde het optreden als vertegenwoordiger van de onderneming.		X	
4	Overige adviesopdrachten die er niet toe leiden dat in het kader van de accountantscontrole de accountant zichzelf controleert, bijvoorbeeld op gebied van fusies en overnames, strategie, HR, IT, logistiek, bedrijfsoptimalisering.		X	
5	Fiscale advieswerkzaamheden, inclusief fiscale vertegenwoordiging.		X	

Motivering

- Of een bepaalde dienst al dan niet (of eventueel onder voorwaarden) is toegestaan, dient te worden bepaald op basis van het algemene principe van de onafhankelijkheid van de accountant. Daarbij dient specifiek beoordeeld te worden of de te leveren dienst kan leiden tot (a) eigenbelang, (b) zelftoetsing, (c) belangenbehartiging, (d) vertrouwdsheid of (e) intimidatie.
- Uitgangspunt bij al deze soorten van dienstverlening is dat de onderneming te allen tijde de verantwoordelijkheid neemt voor het eindproduct (bijv. de belastingaangifte).
- Accountants mogen adviseren op gebieden, waar de accountant niet het risico loopt zichzelf te controleren (bijvoorbeeld: indien de accountant de uitkomsten van het gegeven advies niet tegenkomt in de controle van de jaarrekening).

- Bepaalde soorten vertegenwoordiging zullen een te grote bedreiging vormen, terwijl dat bij andere soorten vertegenwoordiging niet het geval is. Dit blijkt uit de bijlagen II en III. Dit zal per individueel geval moeten worden beoordeeld.

7. Welke criteria hebt u gehanteerd bij de beantwoording van de vragen 4 tot en met 6?

- Controle en ‘controle gerelateerde dienstverlening’ (in beginsel altijd toegestaan) versus ‘overige dienstverlening’ (overeenkomstig de Nadere Voorschriften Onafhankelijkheid (‘NVO’) van de NBA, de IFAC/IESBA Code of Ethics en de Aanbeveling van de Europese Commissie van 16 mei 2002 ‘Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen’).
- Mogelijke bedreigingen van het beginsel onafhankelijkheid: (a) eigenbelang, (b) zelftoetsing, (c) belangenbehartiging, (d) vertrouwelijkheid en (e) intimidatie, eveneens overeenkomstig de genoemde bronnen.

8. Indien het verlenen van overige diensten is toegestaan, bij wie zou de beslissing moeten liggen over het verlenen van toelaatbare overige diensten aan een controlecliënt in een specifiek geval:

- (a) de accountantsorganisatie?
- (b) de externe accountant?
- (c) de auditcommissie van de controlecliënt?
- (d) degene die de externe accountant benoemt?
- (e) een toezichthouder, in casu DNB of AFM?
- (f) een andere partij, zo ja, welke zou dat zijn?

PwC NL positie

- De auditcommissie van de controlecliënt, op basis van het bepaalde beleid ten aanzien van ‘non-assurance’ dienstverlening. Dit beleid van de onderneming behoeft de instemming/goedkeuring door de aandeelhouders van de onderneming. Het beleid zal de basis vormen voor een procedure die de auditcommissie hanteert om tot een beslissing ten aanzien van het verlenen van een opdracht te komen.

Motivering

- Uiteindelijk beslist de onderneming zelf in overeenstemming met het daar op basis van de Corporate Governance Code vigerende stelsel van ‘checks and balances’. Daarbij zal bij OOB’s deze taak belegd zijn bij de auditcommissie (of de raad van commissarissen). In de praktijk werkt dit bij grote ondernemingen al uitstekend.

9. Zouden uw antwoorden op de vragen 1 t/m 8 anders luiden wanneer het gaat om niet OOB-controlecliënten? Maakt u hierbij verschil tussen grote (niet OOB-) controlecliënten versus MKB-controlecliënten?

PwC NL positie

- Nee.

Motivering

- De uitgangspunten (de principiële eis van onafhankelijkheid) zijn en blijven dezelfde, ongeacht het soort controlecliënt of de omvang ervan.

- In de bestaande regelgeving wordt wel onderscheid gemaakt tussen OOB's en niet-OOB's. Bij OOB's wordt ten aanzien van verschillende combinaties van wettelijke controle en overige diensten verondersteld dat de in die situaties bestaande bedreigingen niet voldoende kunnen worden gemitigeerd door maatregelen, waardoor een dergelijke combinatie bij OOB's niet mogelijk is. Bij niet-OOB's, met een geringer 'openbaar belang', kunnen de te nemen maatregelen mogelijk wel een voldoende mitigerende werking hebben, waardoor de combinatie wel mogelijk kan zijn.
- Van OOB-controlecliënten mag in de praktijk verwacht worden dat zij voor enkele diensten, die wellicht wel aan niet OOB- / MKB-controlecliënten zouden worden verleend, geen beroep doen op hun accountant. Gezien het 'openbaar belang' in een OOB-omgeving zullen OOB's veelal restrictiever zijn in hun beleid ten aanzien van het inschakelen van hun accountant voor overige diensten dan niet-OOB of MKB ondernemingen. Zo kan het bij niet-OOB / MKB ondernemingen voorkomen, dat er door de externe accountant moet worden bijgesprongen op (deel)gebieden die de financiële verantwoording raken, bijvoorbeeld omdat de vereiste kennis (tijdelijk) niet beschikbaar is. Ook hierbij geldt de voorwaarde dat de cliënt zelf te allen tijde de verantwoordelijkheid houdt en neemt voor alle 'management' beslissingen (de accountant mag nooit op de stoel van de ondernemer gaan zitten).

1.3 Zakelijke relaties en sponsoring

10. In hoeverre vindt u dat zakelijke relaties tussen accountantsorganisaties met hun OOB-controlecliënten ontoelaatbaar zijn? Onder welke voorwaarden vindt u dit toelaatbaar?

PwC NL positie

- Zakelijke relaties zijn ontoelaatbaar, indien zij 'niet passen in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de accountantsorganisatie' of indien er sprake is van 'een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis' (zie NVO – NBA).

Motivering

- Ook een accountantsorganisatie heeft behoefte aan door anderen te leveren goederen en diensten. Wanneer deze goederen en diensten worden ingekocht bij een onderneming die tevens controlecliënt van de accountantsorganisatie is, zou dat geen probleem moeten zijn, tenzij de inkoop door vorm of voorwaarden een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis vormt.
- Uitgangspunt is dat de professionele dienstverleners niet zijn betrokken bij het aangaan van zakelijke relaties met controlecliënten (waaronder het inkopen van goederen of diensten van de controlecliënt). Er dient een scheiding te zijn tussen de afdeling inkoop van de accountantsorganisatie en de verleners van professionele diensten aan controlecliënten.
- De accountantsorganisatie dient maatregelen te treffen, die waarborgen dat inkopen van goederen en diensten 'at arm's length' gebeuren (tegen voorwaarden en prijzen die ook zouden gelden voor andere organisaties van vergelijkbare omvang en status).
- Met name ten aanzien van significante contracten voor de levering van goederen en/of diensten (meerjarige contracten met een significante inkoopwaarde) dient binnen de accountantsorganisatie te worden vastgesteld en gedocumenteerd, dat een en ander tot stand is gekomen conform de geldende inkoopprocedures (meerdere offertes, eenduidige kwalitatieve beslisriteria, etc.). De toezichthouder kan dit in het kader van haar toezichthoudende taak beoordelen.

11. Vindt u dat accountantsorganisaties in beginsel hun OOB-controlecliënten mogen sponsoren? Zo ja, onder welke voorwaarden vindt u dit toelaatbaar? Welk omvangcriterium zou daarbij moeten gelden?

PwC NL positie

- Sponsoring van OOB-controlecliënten en niet OOB-controlecliënten is onder voorwaarden toelaatbaar. Uitgangspunt is dat de professionele dienstverleners van de accountantsorganisatie niet betrokken zijn bij het aangaan van sponsorrelaties met controlecliënten.
- Het is niet nodig omvangcriteria te definiëren voor toelaatbare sponsoring.

Motivering

- Sponsoring dient zodanig te zijn (qua aard en omvang) dat een ‘objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij’ en ‘het publiek in het algemeen’ begrijpen en van mening zijn, dat de onafhankelijkheid van de accountant in geen enkel opzicht in het geding is.
- In dit kader dienen accountantsorganisaties wel terughoudend (naar aard en omvang) te zijn met sponsoring van controlecliënten.
- Ook hierbij geldt: het gaat om de toepassing van het geldende principle-based stelsel, niet alles is in specifieke regels of omvangscriteria te vatten. Het principle-based stelsel met fundamentele beginselen, bedreigingen en maatregelen voorziet hier in voldoende mate in.

12. Voor zover accountantsorganisaties en externe accountant een beoordelingsruimte mogen hebben voor het aangaan van zakelijke relaties en sponsoring, welke waarborgen zouden zij moeten treffen om bedreigingen voor hun onafhankelijkheid te mitigeren of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau?

PwC NL positie

- Zie Verordening gedragscode accountants (‘VGC’) en NVO (NBA).

Motivering

- De in VGC en NVO opgenomen uitgangspunten, principes en procedures zijn voldoende duidelijk en bieden voldoende houvast – zie ook de beantwoording van vragen 10 en 11.
- De toezichthouder zal in concrete gevallen vaststellen of de totstandkoming en continuering van sponsorovereenkomsten en zakelijke relaties tussen accountantsorganisaties en (wettelijke) controlecliënten toelaatbaar zijn (in overeenstemming met de vigerende wet- en regelgeving).

13. Zou uw antwoord op de vragen 10 tot en met 12 anders luiden wanneer het gaat om niet OOB-controlecliënten? Maakt u hierbij verschil tussen grote OOB-controlecliënten versus MKB-controlecliënten?

PwC NL positie

- Nee.

Motivering

- De uitgangspunten (de principiële eis van onafhankelijkheid) zijn en blijven dezelfde, ongeacht het soort controlecliënt of de omvang ervan. Zie ook ons antwoord bij vraag 9.

1.4 Verplichte roulatie en joint audits

14. Acht u, in aanvulling op de bestaande roulatie van externe accountants bij OOB- controlecliënten, een kantoorroulatie noodzakelijk? Zo ja, waarom?

PwC NL positie

- Nee.

Motivering

- Kantoorroulatie heeft een negatieve invloed op de kwaliteit van de controle en leidt tot een significante kostenverhoging van de wettelijke controle voor ondernemingen. Diverse wetenschappelijke studies tonen geen positief effect op kwaliteit aan. Ook ervaringen in Italië, het enige Europese land waar deze roulatie verplicht is voor bepaalde ondernemingen, wijzen niet op een positief effect op kwaliteit.
- Kantoorroulatie verhoogt het risico van het niet ontdekken van onjuistheden in de gecontroleerde verantwoording, door een onbekendheid met de onderneming in de eerste jaren van het controlemandaat.
- Kantoorroulatie zorgt voor een verlies van opgebouwde kennis na een - arbitrair - bepaalde periode en beperkt de bereidheid tot investeren in de controle bij complexe organisaties vanwege de vooraf bekende zeer beperkte terugverdientijd.
- Verplichte kantoorroulatie belemmert een onderneming in de keuze van de beste accountant voor de onderneming, de 'zittende' accountantsorganisatie mag immers niet worden gekozen.
- Het aantal supporters voor verplichte kantoorroulatie is zeer beperkt. Zo was bij een recente PCAOB consultatie slechts 6% van de meer dan 600 respondenten (waarvan 21 accountantskantoren) positief over roulatie. Ook bij de consultatie van de Europese Commissie (het groenboek van oktober 2010) was slechts een kleine minderheid van de respondenten voor verplichte kantoorroulatie.
- De huidige wet- en regelgeving biedt, mits nageleefd, voldoende waarborgen voor kwaliteit, continuïteit en, door de verplichte roulatie van de externe accountant bij OOB's na maximaal zeven jaar, een 'frisse blik' van de accountant tegen acceptabele kosten voor ondernemingen, met behoud voor de accountantsorganisatie van belangrijke kennis van de onderneming. Overigens vindt een vorm van roulatie ook plaats door personeelsverloop aan zowel de zijde van de accountantsorganisatie als aan de zijde van de controlecliënt.
- De toenemende rol van auditcommissies bij OOB's omvat ook toezicht op rol, kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountant. De Corporate Governance Code geeft aan dat eens in de vier jaar een diepgaande evaluatie door de auditcommissie dient plaats te vinden.
- De externe toezichthouder beoordeelt of de accountant onafhankelijk is en beschikt over voldoende sanctiemogelijkheden indien onregelmatigheden worden geconstateerd.
- Wij zijn van mening dat de externe toezichthouder bij wet verplicht moet worden inspectierapporten per geïnspecteerde accountantsorganisatie openbaar te maken. Daardoor zullen derden, waaronder auditcommissies, het kwaliteitsniveau van een accountantsorganisatie kunnen beoordelen. Dit is ons inziens een effectievere maatregel ter bevordering van de kwaliteit.

15. Wat vindt u van het voorstel van de Commissie voor een verplichte kantoorroulatie eens per zes jaar en na negen jaar indien er sprake is van een joint audit?

PwC NL positie

- PwC NL is tegen dit voorstel.

Motivering

- Zie voor de motivering van ons afwijzende standpunt met betrekking tot kantoorroulatie vraag 14.
- Het is niet duidelijk waarom in geval van joint audit kantoorroulatie pas na een langere periode zou moeten plaatsvinden dan in gevallen waarin geen sprake is van joint audit. Dit suggereert dat joint audits tot kwalitatief betere controles zouden leiden, hetgeen echter niet is aangetoond.

16. Vindt u dat de roulatietermijn van externe accountants bij OOB-controlecliënten van zeven jaar zou moeten worden gewijzigd? Zo ja, wat is volgens u de beste roulatietermijn?

PwC NL positie

- Nee.

Motivering

- Er is geen reden tot verkorting van de sinds enige jaren bestaande termijn van (maximaal) zeven jaar. De termijn van zeven jaar is arbitrair bepaald en is niet 'beter' of 'slechter' dan een andere arbitrair bepaalde periode. Er is niet aangetoond dat een externe accountant na vijf jaar nog voldoende onafhankelijk zou zijn en na zeven jaar niet meer.
- De nu bestaande wettelijke termijn van zeven jaar is een maximum termijn. De wet- en regelgeving schrijft voor dat de externe accountant onafhankelijk moet zijn en geeft aan dat een langdurige betrokkenheid bij een controlecliënt als gevolg van 'vertrouwdheid' een bedreiging kan vormen. In geval van een bedreiging moeten mitigerende maatregelen worden genomen en, indien mitigerende maatregelen onvoldoende werking hebben, kan de externe accountant de opdracht niet continueren. In het geval van een OOB wordt verondersteld dat na een termijn van zeven jaar mitigerende maatregelen per definitie onvoldoende werking zullen hebben, zodat de externe accountant niet kan aanblijven.

17. Vindt u dat er boven de huidige evaluatiebepalingen in de Code Corporate Governance een verplichte periodieke aanbesteding van de accountantscontrole voor OOB-controlecliënten moet worden ingevoerd? Zo ja, wat zou de termijn moeten zijn voor de aanbesteding? Zo nee, wat zou een door u gewenst alternatief zijn?

PwC NL positie

- Nee.

Motivering

- De huidige wet- en regelgeving biedt voldoende ruimte voor ondernemingen om op grond van kwalitatieve argumenten een keuze te maken om bij de zittende accountantsorganisatie te blijven of een andere accountant te kiezen (Code Corporate Governance en bestaande mogelijkheid tot een jaarlijkse beoordeling van de accountant door de auditcommissie). Een verplichte grondige evaluatie van het functioneren van de accountant (mede op basis van de door de toezichthouder te publiceren inspectierapporten per accountantsorganisatie) elke vier tot zes jaar door de auditcommissie bij OOB's, met rapportage aan de Algemene Vergadering van Aandeelhouders, is ons inziens een goed en efficiënt alternatief voor verplichte periodieke aanbesteding. Daarnaast is een jaarlijkse beoordeling vanzelfsprekend.
- PwC is tegen verplichte aanbesteding van de controleopdracht na een aantal jaren. De onderneming/de auditcommissie en uiteindelijk de aandeelhouders moeten kunnen kiezen voor de kwalitatief beste accountant. Ook daarom is PwC NL voorstander van meer transparantie ten aanzien van de kwaliteit van accountantsorganisaties, in het jaarlijkse transparantieverslag, maar ook door publicatie van kantoor specifieke inspectierapporten door de AFM.

18. Voor welke periode zou een accountantsorganisatie bij OOB-controlecliënten telkens moeten worden benoemd binnen de maximale termijn van aanbesteding (i.t.t. vraag 17 betreft dit het minimum termijn van de benoeming)

PwC NL positie

- Geen verplichte minimum periode.

Motivering

- Het is aan de onderneming te bepalen voor welke periode een accountantsorganisatie wordt benoemd.
- Een langere periode biedt zekere voordelen, zo zal de accountant gebruik kunnen maken van gedurende een langere periode opgebouwde kennis van de onderneming en zal er een grotere bereidheid zijn te investeren in de controle.
- De onderneming of de accountant zal de benoeming willen beëindigen indien daartoe valide redenen aanwezig zijn. Een doorlopende benoemingstermijn maakt dit wellicht lastiger, maar zeker niet onmogelijk.

19. Vindt u een verplichte roulatietermijn wenselijk voor externe accountants die niet-OOB-controlecliënten controleren? Om de hoeveel jaar zouden externe accountants bij niet-OOB-controlecliënten moeten rouleren?

PwC NL positie

- Ja, 10 jaar.

Motivering

- De wet- en regelgeving schrijft voor dat de externe accountant onafhankelijk moet zijn, geeft aan dat een langdurige betrokkenheid bij een controlecliënt als gevolg van 'vertrouwdheid' een bedreiging kan vormen, dat in geval van een bedreiging mitigerende maatregelen moeten worden genomen en dat, indien mitigerende maatregelen onvoldoende werking hebben, de externe accountant de opdracht niet kan continueren. In het geval van een OOB wordt verondersteld dat

na een termijn van zeven jaar mitigerende maatregelen per definitie onvoldoende werking zullen hebben, zodat de externe accountant niet kan aanblijven. Een dergelijke veronderstelling is nu niet van toepassing voor niet-OOB's. Wij zijn van mening dat een vergelijkbare veronderstelling ook bij niet-OOB's moet worden gehanteerd en denken, gezien het relatief geringere belang dan bij OOB's, aan een maximum roulatieperiode van 10 jaar.

20. Wat vindt u van het toestaan of verplichten van joint audits voor de controle van OOB-ondernemingen?

PwC NL positie

- PwC NL is niet tegen het toestaan van joint audits, maar wel tegen het verplichten ervan.

Motivering

- Joint audits leiden niet tot een betere kwaliteit van de controle, maar wel tot een substantiële verhoging van de controlekosten voor de onderneming. Alle betrokken externe accountants zullen zelfstandig tot een oordeel over de gehele verantwoording moeten komen en daarvoor is nodig dat zij werkzaamheden ten aanzien van die gehele verantwoording verrichten. Dit leidt tot een aanzienlijke duplicering van werkzaamheden. Joint audit is dan ook een zeldzaamheid buiten de enkele jurisdicties waar deze verplicht is.
- Joint audit verhoogt het risico van het niet ontdekken van onjuistheden in de gecontroleerde verantwoording, doordat het vrijwel onmogelijk zal zijn alle aspecten van de onderneming in de controle te betrekken, vanwege de verdeling van werkzaamheden over meerdere accountants. De accountant zal niet de zelfde mogelijkheden hebben de onderneming te leren kennen die bestaan wanneer er geen sprake is van joint audit.
- Wij zien geen reden joint audits te verbieden, mits genoemde risico's gemitigeerd worden. Naar verwachting zal de facto slechts zelden voor joint audit worden gekozen, vanwege de additionele kosten en de afwezigheid van voordelen, zoals blijkt in landen waar een verplichting tot joint audits in het recente verleden is beëindigd (Denemarken).

1.4 De selectie en aansturing van de externe accountant

21. Bent u het eens met de stelling dat het in de Nederlandse Corporate Governance Code opgenomen model waarbij de (auditcommissies van) raden van commissarissen meer het voortouw nemen in de relaties met de accountant in de huidige praktijk onvoldoende tot uiting komt?

PwC NL positie

- Nee.

Motivering

- Onze ervaringen bevestigen deze stelling niet.

22. Kunt u zich vinden in de aanbevelingen uit het NBA-adviesrapport?

PwC NL positie

- Ja.

Motivering

- Wij zijn voorstander van de versterking van de rol van de auditcommissie en / of de raad van commissarissen ('RvC'), zoals tot uitdrukking gebracht in het NBA adviesrapport 'De Raad van Commissarissen als opdrachtgever van de accountant' (september 2011).

23. Welke rol zou de toezichthouder AFM en/of DNB naar uw mening moeten vervullen bij de benoeming van de accountant? Wat vindt u van een goedkeuring, veto of meldplicht?

PwC NL positie

- De AFM en/of DNB zouden geen rol moeten hebben bij de benoeming van de accountant.

Motivering

- De AFM heeft een toezichthoudende rol op de uitvoering van een kwalitatief goede controle van de jaarrekening. Waar blijkt dat de accountant niet goed functioneert, biedt de bestaande wet- en regelgeving voldoende mogelijkheden tot sanctionering.
- De AFM zou een ongewenste dubbelrol krijgen, indien zij naast haar huidige toezichthoudende rol bij accountantsorganisaties tevens een rol zou krijgen bij de benoeming van de accountant(sorganisatie) bij ondernemingen. Zij zou dan niet meer voldoende onafhankelijk zijn jegens de te inspecteren accountantsorganisatie waar het deze controleopdracht betreft.
- Voor DNB zien wij evenmin een rol weggelegd bij de benoeming van de accountant(sorganisatie) naast de bestaande verantwoordelijkheden van DNB ten aanzien van financiële instellingen.

2. Informatievoorziening

2.1. Vergroten transparantie over kwaliteit

22. In hoeverre denkt u dat transparantie over de kwaliteit van de dienstverlening door het (accountants)kantoor bijdraagt aan de keuze voor een bepaald accountantsorganisatie?

PwC NL positie

- Onze indruk is dat transparantie over de kwaliteit van dienstverlening (in casu van de wettelijke controle) door de accountantsorganisatie bijdraagt aan de keuze voor een accountantsorganisatie.

Motivering

- Uit onze contacten met cliënten en de auditcommissies / RvC's van onze cliënten krijgen wij de stellige indruk dat kwaliteit van de dienstverlening in het algemeen en die van de wettelijke controle in het bijzonder in toenemende mate een rol speelt bij hun keuze voor een accountantsorganisatie. Tegelijkertijd is kwaliteit voor hen moeilijk te meten en te vergelijken, iedere accountantsorganisatie heeft een eigen wijze van rapporteren over zaken die relevant zijn in het kader van kwaliteit en heeft niet de mogelijkheid zich te vergelijken met andere organisaties.
- Zie ook vraag 25.

23. Hoe kan de transparantie van accountantsorganisaties over de kwaliteit van hun eigen dienstverlening worden verbeterd?

PwC NL positie

- De afgelopen jaren zijn de transparantieverslagen aanmerkelijk uitgebreid en verbeterd. Uit ons transparantieverslag blijkt dat wij vinden dat het leveren van kwaliteit in brede zin het bestaansrecht van onze organisatie is. Wij vinden daarom dat transparantie over onze kwaliteit en de beheersing daarvan cruciaal is. De inhoud van ons transparantieverslag zal de komende jaren verder evolueren.

Motivering

- Accountantsorganisaties kunnen uitsluitend over de processen ter borging van de kwaliteit van hun eigen dienstenverlening communiceren. Een mogelijkheid tot vergelijking met andere dienstverleners is niet aanwezig. De transparantierapporten zijn de afgelopen jaren aanmerkelijk toegenomen in kwantiteit, maar zeker ook in kwaliteit, de verwachting is dat dit zich verder zal voortzetten.

24. Bent u van mening dat de accountantsorganisatie de relevante bevindingen over een controlecliënt in een AFM-onderzoeksrapport zou moeten verstrekken aan de (auditcommissie van) de raad van commissarissen van de desbetreffende controlecliënt?

PwC NL positie

- Ja.

Motivering

- Dit is reeds praktijk waar het de AFM bevindingen met betrekking tot de door onze organisatie uitgevoerde wettelijke controles betreft. Het is ons niet bekend of en in hoeverre dat ook voor de andere geïnspecteerde OOB-vergunninghouders geldt. Zoals bekend zijn tot op heden alleen bij vier OOB-vergunninghouders inspecties uitgevoerd.

25. Vindt u dat kantoor specifieke AFM-onderzoeksrapporten openbaar moeten worden gemaakt?

PwC NL positie

- Ja.

Motivering

- Wij zijn van mening dat de toezichthouder bij wet verplicht moet worden inspectierapporten per geïnspecteerde accountantsorganisatie openbaar te maken. Daardoor zullen derden, waaronder auditcommissies, het kwaliteitsniveau van een accountantsorganisatie beter kunnen beoordelen en wordt er niet, zoals nu het geval is, een generiek oordeel gevormd over de sector of een gedeelte ervan.

26. Hoe kan de transparantie van de niet-OOB-kantoren over hun kwaliteit beter worden geborgd?

PwC NL positie

- De inspectierapporten van alle geïnspecteerde accountantsorganisaties moeten openbaar worden gemaakt.

Motivering

- Zie vraag 25.

2.2. Vergroten transparantie over onafhankelijkheid

27. Vindt u dat accountantsorganisaties transparant moeten zijn over hun onafhankelijkheid?

PwC NL positie

- Ja.

Motivering

- Accountants moeten te allen tijde transparant zijn over het aantoonbaar naleven van de regels ten aanzien van onafhankelijkheid.

28. Indien ja, hoe kan de transparantie van accountantsorganisaties over hun onafhankelijkheid worden verbeterd? Aan welke elementen zouden accountantsorganisaties meer aandacht moeten besteden?

PwC NL positie

- De transparantie van accountantsorganisaties over hun onafhankelijkheid kan (verder) worden verbeterd door in meer detail (in het jaarlijkse transparantieverslag) aan te geven middels welke beleidsbepalingen, procedures, ondersteunende systemen en intern toezicht de naleving van de onafhankelijkheidsregels door en binnen de accountantsorganisatie wordt geborgd.
- In het transparantieverslag dient informatie te worden gegeven over het aantal en de aard van eventuele overtredingen, alsmede hoe geconstateerde overtredingen zijn gesanctioneerd. Daarnaast moet worden aangegeven hoe daarmee verband houdende eventuele onvolkomenheden in de controle en afgegeven verklaringen hersteld zijn.
- Met betrekking tot specifieke controlecliënten dient expliciet aan de auditcommissie te worden gerapporteerd over alle relevante onafhankelijkheidsaspecten en de uitkomsten van de beoordeling door de externe accountant van mogelijke bedreigingen van de onafhankelijkheid en de eventueel getroffen maatregelen om de bedreiging(en) te mitigeren en tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.
- Ook hier geldt dat de inspectierapporten per geïnspecteerde accountantsorganisatie openbaar moeten worden gemaakt.

Motivering

- Het moet de gebruiker van informatie van de accountantsorganisatie duidelijk zijn, dat de accountantsorganisatie haar onafhankelijkheid ten opzichte van haar controlecliënten boven alles stelt en elke eventuele overtreding 'herstelt' en adequaat sanctioneert.

29. Vindt u dat accountantsorganisaties controlecliënten of het maatschappelijk verkeer zouden moeten informeren over onafhankelijkheidsovertredingen? Welke middelen zouden daarvoor het meest geschikt zijn (bijv. transparantieverslagen, websites, jaarrekeningen)?

PwC NL positie

- Ja.

Motivering

- De desbetreffende controlecliënt moet terstond worden geïnformeerd wanneer een overtreding wordt geconstateerd.
- Zie bij vraag 27 en 28: in het transparantieverslag en ten aanzien van specifieke cliënten in de jaarlijkse schriftelijke rapportage door de accountant aan de auditcommissie.
- In een beperkt aantal gevallen kan het nodig zijn ook publiekelijk actie te nemen, voornamelijk bij een OOB.

30. Bent u van mening dat de transparantie over onafhankelijkheid gelijk zou moeten zijn voor accountantsorganisaties die OOB-controlecliënten hebben en de overige accountantsorganisaties?

PwC NL positie

- Ja.

Motivering

- De fundamentele beginselen en het belang ervan verschillen niet tussen accountantsorganisaties die een OOB-vergunning hebben en de overige accountantsorganisaties. Wel is het denkbaar dat de wijze van rapporteren verschilt, omdat het maatschappelijk belang van accountantsorganisaties met een OOB-vergunning anders is dan dat van de overige accountantsorganisaties.

2.3. Informatiebehoefte van de gebruiker

31. Bent u het eens met het uitgangspunt dat de accountant in principe geen inhoudelijke informatie over de gecontroleerde onderneming versterkt?

PwC NL positie

- Ja.

Motivering

- Het is aan de onderneming om de vereiste informatie over de onderneming te verstrekken. De taak van de accountant is om die informatie waar voorgeschreven of gewenst op juistheid en volledigheid te controleren en gebruikers van die informatie door middel van rapportage te informeren over de juistheid en volledigheid. Slechts in uitzonderlijke gevallen, namelijk daar waar noodzakelijk om de strekking van de rapportage te verklaren, zal de accountant zelf relevante inhoudelijke informatie over de onderneming verstrekken, rekening houdende met wet- en regelgeving met betrekking tot geheimhouding en privacy. Dit is reeds ingebed in het huidige

verklaringenstelsel, waarin de accountant de mogelijkheid heeft in voorkomende gevallen een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden (met verwijzing naar de toelichting door de onderneming) op te nemen, danwel een paragraaf ter benadrukking van overige aangelegenheden (over zaken die, naar het oordeel van de accountant, relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring).

32. Vindt u dat een accountant aanvullende informatie over de door hem uitgevoerde controlewerkzaamheden respectievelijk zijn bevindingen aan gebruikers zou moeten verstrekken? Heeft u aanvullingen op de genoemde onderwerpen of zijn er onderwerpen die u niet relevant vindt?

PwC NL positie

- Ja, mits de situatie daarom vraagt.

Motivering

- Wij zijn voorstander van een controleverklaring die informatiever is voor de gebruikers van de jaarrekening en de controleverklaring. Meer informatie heeft overigens alleen zin als het echt aanvullende informatie betreft en niet uitsluitend standaardinformatie en standaardbeoordelingen. Zo voegt informatie over onafhankelijkheid weinig toe in aanvulling op de toelichting door de onderneming, omdat de accountant altijd onafhankelijk moet zijn en zich moet houden aan de betreffende regelgeving. Informatie over dergelijke zaken is dus 'standaardinformatie' die voor een gebruiker niets toevoegt.
- De informatiewaarde van de controleverklaring kan worden vergroot door een duidelijker onderscheid te maken tussen standaardteksten (opdracht, verantwoordelijkheden, werkzaamheden accountant) en voor de betreffende jaarrekening specifieke teksten. Standaardteksten kunnen eventueel worden geplaatst op een voor iedereen toegankelijke website waarnaar kan worden verwezen. Daardoor ontstaat meer ruimte en aandacht voor specifieke teksten.
- Verschillende van de genoemde onderwerpen kunnen op zich relevant zijn, het is echter de vraag of gebruikers de betekenis van de daarover verstrekte informatie goed kunnen inschatten.
- Wij benadrukken dat het van groot belang is dat Nederland niet stand-alone de inhoud en strekking van controleverklaringen aanpast, omdat de jaarrekeningen veelal gebruikt worden in een internationale context. In dit kader verwijzen wij naar het lopende audit reporting project van de IAASB.

33. Wat vindt u van de informatie waarde van de huidige controleverklaring en hoe kan deze worden vergroot?

PwC NL positie

- Zie vraag 32.

Motivering

- Zie vraag 32.

34. Zou de accountant een Auditor Discussion & Analysis moeten opnemen bij het jaarverslag van de controlecliënt?

PwC NL positie

- Nee, wij zijn van mening dat een mededeling van de accountant bij het jaarverslag met vergelijkbare inhoud een beter alternatief is.

Motivering

- Wij zijn geen voorstander van een Auditor Discussion & Analysis bij de jaarverslaggeving van de controlecliënt, omdat dit het Nederlandse governance model (opstellen, controleren, vaststellen) doorbreekt. De onderneming dient een toereikende analyse op te stellen en in het (jaar)verslag op te nemen, waarbij de accountant beoordeelt of deze analyse hout snijdt. Een mededeling van de accountant daarbij is een beter alternatief. Een aparte AD&A leidt echter tot onnodige dubbeling van teksten en voegt daarom niets toe.

35. Zou de accountant door middel van het gebruik van toelichtende paragrafen de gebruiker (belegger) frequenter moeten informeren over belangrijke punten?

PwC NL Positie

- Ja, mits daar aanleiding toe bestaat.

Motivering

- Ook in de huidige regelgeving is het mogelijk dat de accountant de gebruiker middels een toelichtende paragraaf wijst op belangrijke punten in de jaarrekening. Daarbij weegt de accountant af wat de informatiewaarde van de inhoud van die paragraaf is voor de lezer van de jaarrekening.
- Het is de primaire verantwoordelijkheid van de onderneming om de lezer van de jaarrekening te informeren. De toelichtende paragraaf van de accountant zou zich dan ook moeten beperken tot een benadrukking en bevestiging van hetgeen de onderneming presenteert en niet een zelfstandige rapportagelij door de accountant vormen.
- Overdadig gebruik van toelichtende paragrafen leidt tot erosie van de informatiewaarde. Wij zijn daarom voorstander van het bij uitzondering toevoegen van een toelichtende paragraaf, maar zijn wel van mening dat dit vaker kan gebeuren dan tot nu toe gebruikelijk is geweest.

36. Bent u het eens met het voorgestelde model waarbij de accountant rapporteert aan de raad van commissarissen en deze relevante informatie al dan niet voorzien van commentaar naar buiten brengt.

PwC NL positie

- Ja.

Motivering

- Een rapportage aan de raad van commissarissen (of de auditcommissie) vinden wij een goede toevoeging op de controleverklaring. Een dergelijke rapportering is reeds gebruikelijk en noodzakelijk om de raad van commissarissen en /of de auditcommissie in staat te stellen aan de gestelde verantwoordelijkheden inzake de jaarverslaggeving en de controle van de jaarrekening te voldoen.

- Het naar buiten brengen van deze informatie, met commentaar van de raad van commissarissen en / of de auditcommissie zal selectief moeten gebeuren. Het zonder meer naar buiten brengen kan tot misverstanden leiden. De Corporate Governance Code verplicht de RvC en haar commissies, waaronder de auditcommissie, in het verslag van de RvC verantwoording af te leggen over het door haar uitgeoefende toezicht. Daarin past een weergave van de inhoudelijke discussie met de externe accountant en wat met de opmerkingen van de accountant is gedaan.
- Het naar buiten brengen van informatie die buiten de reikwijdte van de wettelijke controle valt is af te raden, omdat dit zeker tot misverstanden bij gebruikers over de rol van de accountant en de betekenis van bevindingen zal leiden. Ook zal het naar buiten brengen van informatie zonder dat de accountant daar controle over heeft kunnen leiden tot een voorzichtiger rapportage door de accountant, hetgeen de doelstelling van deze rapportage ondermijnt.
- Wanneer de accountant naar aanleiding van de wettelijke controle significante deficiënties in de interne controle aan de onderneming rapporteert, zal de onderneming dat in haar verslag over de interne controle moeten opnemen. Op deze wijze zal het integraal onderdeel zijn van de verslaggeving van de onderneming.

37. Zou de accountant expliciet moeten rapporteren over de door de raad van commissarissen verstrekte informatie of is het voldoende als de accountant alleen reageert als de informatie onvoldoende is weergegeven in het verslag van de raad van commissarissen?

PwC NL positie

- Alleen bij uitzondering, dus als de informatie onvoldoende of onjuist is weergegeven.

Motivering

- Dit betreft uitsluitend de door de raad van commissarissen verstrekte informatie op basis van de rapportage door de accountant.
- Het is goed denkbaar dat de rapportage door de raad van commissarissen en / of de auditcommissie meer omvattend moet zijn. In dat geval is het eveneens denkbaar dat de accountant een rol krijgt bij het beoordelen van de getrouwheid van de verstrekte informatie en daar over rapporteert aan het maatschappelijk verkeer.

38. Vindt u dat de accountant in zijn management letter verplicht aandacht zou moeten besteden aan de door het bestuur gegeven transparantie over risicobeheersing, financiering en continuïteit, schattingen management en belangrijke waarderinggrondslagen? Zo ja, mist u daarbij nog onderwerpen?

PwC NL positie

- Ja.

Motivering

- Wij kunnen ons hierin vinden, Voor de inhoud van de rapportage aan het bestuur en aan de commissarissen en / of de auditcommissie bestaan nu geen normen. De genoemde onderwerpen zijn niet alle onderdeel van een aparte beoordeling, maar vormen een integraal onderdeel van de wettelijke controle. De huidige werkzaamheden die onderdeel zijn van een wettelijke controle zijn niet bedoeld en veelal onvoldoende om tot een separaat oordeel over dergelijke onderwerpen te komen.

39. Naar welke elementen van het jaarverslag van de onderneming zou de controleplicht van de accountant moeten worden uitgebreid? Op welke termijn zou dat moeten gebeuren?

PwC NL Positie

- Wij zijn voorstander van het uitbreiden van de controleplicht van de accountant tot het gehele jaarverslag, mits het onderwerpen betreft waarvoor geschikte toetsingscriteria beschikbaar zijn. Dit past ook in het kader van ontwikkelingen als ‘integrated reporting’.

Motivering

- Jaarverslaggeving is bedoeld om verantwoording af te leggen over het gevoerde beleid en de daaruit volgende rapportage van financiële en niet-financiële informatie. De jaarrekening is hierin een belangrijk onderdeel, maar de overige onderdelen van de verslaggeving zijn onlosmakelijk verbonden aan het afleggen van verantwoording.
- Wij verwijzen in dit verband naar het NBA Adviesrapport Poortwachter. Wij pleiten ervoor dat de controleverklaring wordt uitgebreid met een passage waarin de accountant een opinie geeft over de evenwichtigheid en redelijkheid van het jaarverslag. Accountants doen nu slechts een marginale toetsing op het jaarverslag, maar hebben de capaciteiten en kunde aan boord om daar positiever over te rapporteren. Evenwichtig betekent objectief, met pro’s en con’s, zonder vooringenomenheid. Redelijk betekent dat een weldenkend mens gebaseerd op de beschikbare informatie tot eenzelfde conclusie zou komen. Hierbij past wel de inkadering in wet- en regelgeving (waaronder de bijvoorbeeld een NBA praktijkhandreiking met door de accountant te verrichten werkzaamheden).

3. Europese harmonisatie en toezicht

40. Hoe staat u tegenover integratie van het toezicht in ESMA? Aan welke voorwaarden denkt u dat daarbij moeten worden voldaan?

PwC NL positie

Wij zijn hier, onder voorwaarden, voorstander van.

Motivering

- Doel van een dergelijke integratie moet zijn effectief en efficiënt toezicht op internationaal opererende accountantsnetwerken.
- De toezichthouders moeten zich ‘beperken’ tot toezicht. Zij zijn geen regelgevers.
- Integratie van het toezicht in ESMA (of een andere geschikte organisatie) zou goed zijn. Voorwaarde is echter dat de combinatie van nationaal en internationaal toezicht efficiënt en effectief wordt gestructureerd, zodanig dat dubbelingen en overlappingsen worden vermeden. Daartoe dienen de bestaande (toezicht)regels in de diverse lidstaten beter op elkaar te worden afgestemd, waarbij ‘goldplating’ op nationaal of EU-niveau wordt uitgebannen.
- Met name ten aanzien van het toezicht op het stelsel van kwaliteitsbeheersing bij internationaal opererende netwerken is een efficiencyslag te realiseren.
- Het toezicht op de kwaliteit van de uitgevoerde controle bij OOB’s zou door de nationale toezichthouder kunnen blijven gebeuren (*home-country concept*) met *mutual recognition* en *full reliance* ten aanzien van de eventuele toezichthoudende activiteiten zoals uitgevoerd door de toezichthouders in andere EU lidstaten.

41. Wat zouden volgens u de taken en verantwoordelijkheden van een Europese toezichthouder moeten zijn?

PwC NL positie

- Bevorderen van consistentie tussen toezichthoudende activiteiten van nationale toezichthouders. Hiervoor zou de Aanbeveling van de Europese Commissie van 6 mei 2008 (2008/362/EC) de basis moeten zijn.
- Toezicht op de EU nationale toezichthouders om consistentie en kwaliteit van het toezicht te optimaliseren.
- Coördinatie binnen Europa, in samenwerking met IFIAR – er moet geen EU-versie van IFIAR komen, aangezien dit inefficiënt zou zijn.
- Afstemming met andere toezichthouders (PCAOB, etc.) gericht op *mutual recognition* en *full reliance*.
- Toezicht op (het kwaliteitsbeheersingsstelsel van) internationale netwerken, ter vervanging van dit toezicht op nationaal niveau.

Motivering

- In de huidige structuur is duidelijk dat het toezicht sterk verschilt tussen de verschillende EU lidstaten. Bovendien leidt het sterk nationaal georiënteerde toezicht tot enerzijds dubbelingen en anderzijds mogelijk gaten in het toezicht.

42. Wilt u nog iets opmerken over onderwerpen die niet aan de orde zijn gekomen in dit consultatiedocument?

PwC NL positie

- Ja.

Motivering

- ***Reikwijdte van de controle verdient aandacht***

In de huidige discussies over accountancy komt het onderwerp ‘reikwijdte van de controle’ nauwelijks aan de orde. Dit betekent dat weinig aandacht wordt besteed aan de behoeften van de gebruikers van de controleverklaring bij de jaarverslaggeving. Deze behoeften zijn sterk aan verandering onderhevig, zoals ook uit het consultatiedocument wel blijkt. Daarnaast zijn er initiatieven als ‘integrated reporting’. Door hieraan te weinig aandacht te besteden, wordt het risico gelopen dat er straks ‘perfecte wettelijke controles’ worden uitgevoerd, maar dat niet wordt voldaan aan de behoeften van de gebruikers. Dat vormt dan de basis voor een verwachtingskloof die binnen afzienbare tijd tot nieuwe problemen zal leiden. Wij pleiten voor het integreren van deze gewijzigde verwachtingen in de ontwikkeling van aangepaste normen voor verslaggeving en de wettelijke controle daarop.

- ***De rol van de externe accountant bij organisaties van openbaar belang***

In aanvulling op het voorstel van de NBA ten aanzien van de ‘Poortwachtersfunctie van de accountant’, dient de vraag wat de maatschappij mag verwachten van een accountant in zijn rol als externe accountant bij OOB’s, concreter beantwoord te worden.

De onderwerpen die in de verslaggeving van de OOB's beter aan de orde dienen te komen en door de externe accountant gecontroleerd dienen te worden zijn ons inziens:

- De veronderstellingen die impliciet gemaakt worden rondom de systeemrisico's van onze westerse economie, zoals bijvoorbeeld de levensverwachting van de mens, een eurocrisis, uitbreken van een (burger-)oorlog, natuurrampen, technologische uitvindingen etc.
- De relevantie van de OOB voor de maatschappij en het transparant maken van de onderliggende factoren waarom deze OOB in staat is waarde te creëren voor al haar belanghebbenden en het transparant maken van de waarde zelf.
- Het transparant maken van de risico's waaraan deze OOB blootgesteld is, enerzijds in relatie tot bepaalde systeemrisico's welke dichtbij de bedrijfsvoering liggen en anderzijds de voornaamste strategische, operationele, financiële en compliance risico's samenhangend met de strategie en activiteiten van deze OOB. Het verslag leggen rondom duurzaamheid en het verantwoord ondernemen.

Voor het concreet maken hiervan adviseren wij dat het Ministerie van Financiën met betrokkenen uit de maatschappij een Code ontwikkelt waarin de bovenstaande uitgangspunten nader worden uitgewerkt. Ook dit punt dient uiteraard eveneens in internationaal verband verder uitgewerkt te worden.
