



NYENRODE
BUSINESS UNIVERSITEIT

Ministerie van Financiën

Subject: Consultatiedocument accountancy van 21 december 2011

Reference: LP-2012-01-029
Breukelen, 31 januari 2012

Geachte Heren,

Bijgaand treft u de mening van de wetenschappelijke staf van de grootste accountancy-opleiding over de door u gestelde vragen in de consultatie. Op enkele punten wijken meningen soms af en dat is dan ook vermeld in het document.

Wij merken vooraf op dat de vragen vooral zijn beantwoord vanuit het perspectief van de wettelijke controle in het zogeheten OOB-segment. Dat is het segment waarop de (maatschappelijke) kritiek op accountants zich richt, waar ook daadwerkelijk het nodige is misgegaan en waarop de politiek in eerste instantie met een antwoord dient te komen.

Overigens zijn wij van mening dat de definitie van OOB dient te worden verruimd. Bovendien is de rol van de accountant in de te onderscheiden segmenten anders. In het OOB-segment is dat primair de rol van controleur en in het niet-OOB-segment (ná aanpassing van de definitie) is dat primair de rol van adviseur. Overigens de onafhankelijke positie wordt niet per definitie aangetast door overige dienstverlening, maar de schijn kan wel anders zijn. Het is met name ten aanzien van entiteiten met een publiek belang belangrijk dat die schijn van het niet onafhankelijk zijn wordt voorkomen.

Met vriendelijke groet,

Professor dr. Leen Paape RA RO CIA
Dean Nyenrode Degree Programs & Research
Member Executive Board Nyenrode Business Universiteit

Consultatiedocument Accountancy

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

Ja, er is een noodzaak de onafhankelijkheidswaarborgen te versterken. De geschiedenis van de accountancy is gelardeerd met schandalen en inmiddels hebben we ook te maken met een financieel-economische crisis. Gelukkig is de accountant in de meeste gevallen niet de primaire veroorzaker van ellende. Wel is het zo dat een analyse van de schandalen en crisis leert dat de accountant in veel gevallen door eerder adequaat ingrijpen wellicht schade had kunnen beperken. Daarin had diens meerwaarde kunnen en misschien moeten liggen.

De geschiedenis vanaf met name de tachtiger jaren van de vorige eeuw – het moment waarop de commercie definitief intrede in het beroep doet, accountantsorganisaties snel groeien en de managementstijl binnen accountantsorganisatie verschuift van vaktechniek voorop naar zakelijkheid - leert bovendien dat een professionele en onafhankelijke opstelling van de accountant en het leveren van kwaliteit door de accountant geen professioneel automatisme meer van 'binnenuit' is, maar dat deze telkens weer extern moet worden afgedwongen.

Daartoe is al veel gedaan, met name in de vorm van wet- en regelgeving op het gebied van onafhankelijkheid. Nog meer verboden op het gebied van onafhankelijkheid zijn wat ons betreft niet de oplossing; indien die weg wordt verkozen ligt de super eenvoudige oplossing van een totaalverbod aan combinatiediensten meer voor de hand.

Een alternatief is het benoemen van een beperkte lijst aan diensten die in combinatie met wettelijke controleopdrachten mogen worden uitgevoerd. Ofwel: positief benoemen in plaats van het negatieve verbieden.

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?

Onze eerste kanttekening betreft het feit dat het vanuit de principle-based benadering van de Verordening Gedragscode (VGC) niet logisch is om een onderscheid te maken tussen het OOB-segment en de rest. Een bepaalde combinatie van diensten bevat een bedreiging of niet. Het is de combinatie die van belang is, niet de cliënt.

De tweede kanttekening betreft het feit dat indien er toch een onderscheid wordt gemaakt naar het OOB-segment en de rest, dat mijns inziens – juist vanuit de principle-based benadering – impliceert dat de combinatie van diensten ook als een bedreiging dient te worden aangemerkt voor het niet-OOB-segment en dat derhalve gedocumenteerd moet gaan worden hoe die bedreiging door te treffen waarborgen wordt weggenomen.

Tot slot herhalen wij de opmerking voorstander te zijn van een lijst met toegestane diensten. Wat ons betreft blijven die voor het OOB-segment beperkt tot enkele aan de wettelijke controle te relateren diensten en horen overige diensten niet op de lijst thuis.

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?

Nee, wij zijn geen voorstander van percentages. Ten eerste niet omdat het weinig principieel is. Ten tweede niet omdat het tot verschuivingsgevaar gaat leiden. Ten derde vergt dat weer allerlei controlemaatregelen aan de kant van de toezichthouder.

Wij zijn voorstander van een op principes gebaseerde benadering. De basis daarvan dient te zijn: (1) of een dienst direct te relateren is aan de controle van de jaarrekening; (2) het daarom effectief is (in de zin van dat de controleopdracht daardoor beter kan worden uitgevoerd) de controlerend accountant bij de gerelateerde dienstverlening in te schakelen; (3) het efficiënt is (in de zin van kostenbeheersing).

Indien een dergelijke benadering naar Uw mening niet werkt dient het percentage op nihil te worden gesteld teneinde elke schijn van afhankelijkheid te vermijden. Resultaten van onderzoek leiden overigens niet tot eenduidige conclusies. Zo is uit recent onderzoek dat wij ten behoeve van de NBA hebben uitgevoerd gebleken dat de door de NBA voorgestelde grens van 30% een kritische grens is. Voor de resultaten verwijzen wij u naar dit rapport, te vinden op de www.nyenrode.nl.

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?

Het is zaak dat Nederland op dit punt zoveel mogelijk aanhaakt op Europese en/of mondiale regelgeving. De lijst van Barnier zou als leidraad kunnen worden genomen (zo die bekrachtigd gaat worden). Die lijst is anders geredigeerd dan bijlage die in bijlage I. Barnier noemt:

- (a) the audit or review of interim financial statements;*
- (b) providing assurance on corporate governance statements;*
- (c) providing assurance on corporate social responsibility matters;*
- (d) providing assurance on or attestation of regulatory reporting to regulators of financial institutions beyond the scope of the statutory audit and designed to assist regulators in fulfilling their role, such as on capital requirements or specific solvency ratios determining how likely an undertaking will be to continue meeting its debt obligations;*
- (e) providing certification on compliance with tax requirements where such attestation is required by national law;*
- (f) any other statutory duty related to audit work imposed by Union legislation to the statutory auditor or audit firm.*

De lijst in bijlage I gaat verder dan die van Barnier. Bijvoorbeeld door het noemen van comfort letters, prospectusverklaringen, subsidieverklaringen, verklaringen voor derden. Deze diensten voldoen niet automatisch aan de onder 3 genoemde principes. Omdat deze werkzaamheden op basis van andersoortige wetgeving of controleprotocollen plaatsvinden dan de wettelijke controle, en bovendien met een andere materialiteit, wordt niet zonder meer voldaan aan de genoemde principes 1 en 2 en is het nog maar de vraag of een andere accountant duurder is (principe 3). Bij diensten zoals de prospectusverklaringen, maar ook de in bijlage III genoemde inbreng-, fusie- en splitsingsverklaringen kan het nuttig zijn als verklaringen worden afgegeven door een frisse, nieuwe accountant die onbevangen tegenover de opdracht staat.

Barnier noemt daarentegen ook sub e bepaalde fiscale werkzaamheden (tax compliance) die passen op bijlage I. Zeker binnen de Nederlandse context waarin de Belastingdienst het zogeheten Horizontale Toezichtmodel bepleit.

Met betrekking tot (vrijwillige) MVO-verslagen zien we niet zonder meer in dat de controlerend accountant betrokkenheid behoort te hebben. Indien de ontwikkeling naar Integrated Reporting wordt voortgezet wordt die wens tot betrokkenheid echter wel een logische.

Wij voelen niet de behoefte de lijst met toegestane diensten omvangrijker te maken in de verwachting dat de lijst van Barnier overeind blijft en wij niet inzien dat we op dat punt in Nederland moeten afwijken.

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

Indien een lijst met toegestane diensten wordt opgesteld (zie vraag 4) zien we geen meerwaarde in een lange lijst met verboden. En dan ook geen behoefte de lijst met verboden nog verder uit te breiden: wij zouden deze afschaffen. Ook zien we geen aanleiding welke dienst dan ook van bijlage II naar bijlage I te verplaatsen.

6. Kunt u in bijlage III aangeven welk van de daar genoemde diensten volgens u hoort bij de aan controle gerelateerde diensten, verboden diensten of overige diensten?

Alle genoemde diensten behoren wat ons betreft niet op de lijst met toegestane, aan de controle gerelateerde diensten. De principes die we hanteerden zijn bij vraag 3 vermeld.

Wel wordt nog opgemerkt dat de invoering van het Horizontaal Toezicht – in Nederland gewenst door de Belastingdienst – het moeilijk maakt om een goede knip te maken tussen het door Barnier toegestane Tax Compliance-werk (die op de lijst van bijlage I zou kunnen komen) en het in bijlage III genoemde opstellen of beoordelen van fiscale aangiften en de fiscale advieswerkzaamheden (inclusief fiscale vertegenwoordiging).

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

Zie vraag 3.

8. Indien het verlenen van overige diensten zijn toegestaan, bij wie zou de beslissing moeten liggen over het verlenen van toelaatbare overige diensten aan een controlecliënt in een specifiek geval:
- de accountantsorganisatie?
 - de externe accountant?
 - de auditcommissie van de controlecliënt?
 - degenen die de externe accountant benoemt?
 - een toezichthouder, in casu DNB of AFM?
 - een andere partij, zo ja, welke zou dat zijn?

Indien, zoals wij doen, wordt gedacht aan een beperkte lijst met louter toegestane diensten dan is het aan de regelgever of toezichthouder (AFM) om die lijst op te stellen en te onderhouden.

Indien (onverhoopt) voor een ander systeem wordt gekozen ligt het voor de hand dat de auditcommissie (ter beteugeling van de directie) en de accountantsorganisatie (in het kader van het kwaliteitssysteem en ter beteugeling van de externe accountant) de noodzakelijke toetsing doen. De AFM is als toezichthouder achteraf de stok achter de deur om waar nodig te corrigeren.

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.

Zie ons antwoord onder 2. Principieel bezien is het niet juist dat onderscheid te maken. Het argument dat bij organisaties van openbaar belang de risico's te groot zouden zijn is niet zonder meer valide. Het toezicht in dat segment is professioneler (binnen de auditcommissies) dan wel stringenter (AFM). Per saldo is het dan nog maar de vraag of de risico's in dat segment wel daadwerkelijk groter zijn.

Verder verwijzen we naar de begeleidende brief bij de beantwoording van de vragen. Daarin is aangegeven dat de kritiek op accountants juist het OOB-segment betreft – waarbij we overigens van mening zijn dat de definitie van OOB dient te worden verruimd – en dat de politiek eerst en vooral ten aanzien van dat segment maatregelen dient te treffen.

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

Het is vaak onverstandig om zakelijke relaties met cliënten aan te gaan. In economisch goede tijden ligt de 'onderhandelingsmacht' bij bijvoorbeeld de verhuurder of de autoleasemaatschappij. Deze kunnen iets van de prijs laten vallen om de accountant gunstig te stemmen. In economisch slechte tijden komt de 'onderhandelingsmacht' vaak meer aan de kant van bijvoorbeeld de huurder te liggen. Het uitonderhandelen van een goed contract kan direct gevolgen hebben voor de waardering van verhuurd onroerend goed. Of hoe om te gaan met de verhuurder die incentives verstrekt teneinde de huurprijs – belangrijk voor de waardering – maar hoog te houden.

De accountant(s)organisatie zou niet in een discussie moeten geraken over zakelijke relaties; hij moet de schijn niet tegen krijgen en moet niet in de positie komen zich te moeten verdedigen.

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

Teneinde elke discussie te vermijden (zie ook antwoord vraag 10) en de schijn niet tegen te hebben ware het beter sponsoring en de cliëntrelatie te scheiden. Het stellen van allerhande voorwaarden en omvangscriteria zien we als weinig principiële oplossingen.

12. Voor zover het 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?

Als tegenstander van dergelijke relaties en sponsoring is het niet aan ons die waarborgen te formuleren.

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.

Nee, integendeel. Bij kleinere organisaties zijn de toezichtstructuren minder adequaat en de risico's van belangenverstremgeling mede daardoor groter.

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

Ja, kantoorroulatie heeft onze voorkeur. Verwezen wordt naar hetgeen collega Pheijffer eerder stelde ten behoeve van het Algemeen Overleg in oktober jongstleden. Namelijk:

'Ik onderschrijf de visie van Plasterk met betrekking tot het verplicht invoeren van kantoorroulatie. Dit op basis van een aantal kwalitatieve argumenten.

Langdurige relaties tussen accountant en cliënt kunnen leiden tot inkapseling, vereenzelviging, vergroeiing, belangenverstremgeling en bedrijfsblindheid. Het is gezond indien er periodiek met een frisse blik naar de te controleren entiteit wordt gekeken. Dat kan op zich ook worden bereikt middels de bestaande roulatie op partnerniveau. Maar een dergelijke roulatie gaat voorbij aan het feit dat de partner van onderaf met informatie door zijn controleteam wordt gevoed, een team dat bij partnerroulatie niet wordt verfrist. En ook aan het feit dat het psychologisch zo werkt dat het voor een kantoorgenoot moeilijker is zijn voorgaande collega te corrigeren dan voor opvolger van een ander



accountantskantoor. Voorts heeft kantoorroulatie als voordeel dat de controlepartner in de laatste jaren van de controle zelf geen directe prikkel heeft om zijn rug niet te rechten indien de situatie erom vraagt: hij of zij dient immers toch afscheid te nemen van de cliënt en kan eventuele discussies onbevraagd ingaan zonder bevreesd te hoeven zijn dat zijn kantoor de opdracht door diens opstelling zal verliezen. Wat wel een gevaar is dat de accountantsorganisatie op het vinkentouw zit om na de controle adviesopdrachten uit te gaan voeren en er daarom druk wordt ervaren door de controlerend accountant om relatief mild te oordelen. Hetgeen de vraag oproept - die in het debat meegenomen zou moeten worden - of het kantoor na het aflopen van de controletermijn wel direct adviesdiensten zou mogen uitvoeren.

Diverse meer kwantitatief georiënteerde studies wijzen uit dat verplichte kantoorroulatie in de eerste jaren van de controle door de nieuwe accountant een verhoogd risico - door kennisverlies - op fouten met zich brengt. Mede omdat de nieuwe accountant eerst afdoende kennis over de nieuwe cliënt dient te vergaren teneinde deze diepgaand te kunnen controleren. Daarnaast neemt het aantal controle-uren en daarmee de kosten in de eerste jaren van de controle toe. Bovendien wordt niet bewezen dat de controlekwaliteit door verplichte kantoorroulatie stijgt.

*Bij deze studies zijn diverse kanttekeningen te maken. **Ten eerste** over het aspect controlekosten. Deze dienen niet alleen over de eerste jaren van de controle te worden beschouwd, maar dienen over de gehele controleperiode te worden gezien. (Wetenschappelijk) Onderzoek naar de kosten zou zich dan ook over de totale controleperiode dienen uit te strekken.*

***Ten tweede** laten de studies de schade die is ontstaan in de zaken waarin het mis is gegaan - waar de accountant gegeven de omstandigheden te mild is geweest en niet heeft ingegrepen uit angst voor het verlies van diens cliënt (of andersoortige motieven) - buiten beschouwing.*

*Een **derde punt** is dat tegenover het kennisverlies door het vertrek van de oude accountant de frisse blik van de nieuwe accountant staat. Hoe zwaar het een en het ander nu precies weegt, is nauwelijks objectief meetbaar.*

*Een **vierde opmerking** ziet op het aspect controlekwaliteit. De onderzochte populaties bevatten ook vele controles waar de cliënt het zonder interventie van de accountant uit zichzelf al goed doet en dat dus niet de verdienste van de accountant is. Voor het trekken van lessen aangaande geleverde controlekwaliteit acht ik het meer van*

belang met name te kijken naar de zaken waar het fout is gegaan of waar het vooral goed is gegaan door toedoen van de accountant.

Het vijfde aspect is mijns inziens het belangrijkste en refereert aan de plannen van Eurocommissaris Barnier. In paragraaf 5 van onderhavige notitie toon ik drie perspectieven, kosten, controlekwaliteit en marktwerking/concurrentie. De tegenstanders van Barniers - in hun ogen te drastische - maatregelen wijzen vooral op de eerste twee perspectieven. De kern van Barniers voorstellen ziet echter op het aspect marktwerking en concurrentie. Bovendien is het zo dat Barnier een samenstel van veranderingen voorstaat. Die dienen dan ook zoveel mogelijk in samenhang en niet geïsoleerd te worden gezien. Met verplichte kantoorroulatie, te bezien in samenhang met verplichte tendering, wordt de marktwerking gestimuleerd. Met als mogelijke neveneffecten kostendalingen en positieve verandering van de controlekwaliteit. Bovendien stelt Barnier voor dat de opvolgend accountant een goed overdrachtdossier van de oude accountant krijgt. Indien dit dossier serieus wordt gevuld en de toezichthouder gaat toezien op de kwaliteit daarvan, kan het eventuele kennisverlies door het uittreden van de oude (voorgaande) accountant worden beperkt.'

Tot slot wordt opgemerkt dat collega Vergoossen op dit punt een fundamenteel andere mening heeft, zoals hij uiteenzet in een opiniestuk in het Financieele Dagblad van 24 februari 2011, p. 9. De verplichte wisseling van accountantskantoren kent volgens hem legio nadelen en amper voordelen. Bovendien lijkt uit ons eerder onderzoek dat hiervoor reeds werd genoemd dat een langere termijn alvorens over te gaan tot roulatie de voorkeur te genieten. Zie ook hierna.

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?

Wij zijn voorstander van een langere termijn dan zes jaar, dit met name om de inwerkkosten van de nieuwe accountant over voldoende jaren te kunnen uitsmeren. Eurocommissaris Barnier komt in diens definitieve voorstellen met een termijn van zes jaar. Wij zien dus liever een iets langere termijn maar zijn uiteindelijk wel van mening dat we bij Europa dienen aan te sluiten.

Het geven van een beloning – in de vorm van termijnverlenging - voor het aangaan van een joint audit achten wij een creatieve en ook goede oplossing.

Zoals in punt 14 gemeld wijst collega Vergoossen kantoorroulatie volledig af.

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?

Het noemen van de beste termijn is per definitie arbitrair. Het gaat er meer om eenduidig te werken binnen Europa dan de beste van de klas te willen zijn. Indien kantoorroulatie bekrachtigd wordt, is deze vraag in feite overbodig. Het weinige onderzoek dat er is lijkt te pleiten voor een langere termijn in plaats van een kortere.

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?

Die versteviging is wat ons betreft geen absolute noodzaak. Maar ook hier geldt: dit wordt in Europa bepaald.

*Collega Vergoossen ziet niets in een **verplichte** aanbesteding. Het zet volgens hem (in ieder geval binnen het OOB-segment) alleen maar aan tot een rondtrekkend circus, van de ene Big 4 naar de andere Big 4.*

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 de minimum termijn van de benoeming)?

Indien kantoorroulatie er komt en daarbij een termijn van zes jaar van kracht wordt stellen wij een benoemingstermijn van drie jaar voor en zou dus eenmaal kunnen worden verlengd. In het algemeen – welke termijn er ook wordt gesteld – komt ons een benoemingstermijn van de helft van de maximale termijn met een verlengingsmogelijkheid als juist voor.

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?

Ook hier zijn we consequent en merken op niet de noodzaak te zien een onderscheid te maken tussen OOB en niet-OOB.

Collega Langendijk ziet verplichte roulatie voor niet-OOB niet als een goede oplossing. Collega Vergoossen heeft geen bezwaar indien ook voor niet-OOB-cliënten een verplichte partnerroulatie gaat gelden. Hij zou de termijn dan wel wat verlengen tot bijvoorbeeld 10 jaar.

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

Wij zijn niet principieel tegen de joint audit en hebben sympathie voor de stimuleringsmaatregelen die Barnier op dit punt voorstelt (zie ook antwoord op vraag 15). Toestaan is een lichte vorm van begunstigen, stimuleren wat ons betreft de betere. Gegeven de weerstand die joint audits her en der oproepen is een verplichting op dit moment een brug te ver. Onderzoek heeft tot op heden nog geen overtuigende onderbouwing opgeleverd voor een joint audit.

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 relatie met de accountant in de huidige praktijk onvoldoende tot uiting komt?

Volmondig ja.

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

Ja, maar wel binnen de context die collega Pheijffer beschreef in zijn input voor het recente Algemeen Overleg van oktober jongstleden. Namelijk:

'Dit betreft een voorstel dat zeker een verbetering is van de oude situatie waarin de ondernemingsleiding veelal feitelijk fungeerde als opdrachtgever en aanspreekpunt van de accountant. Door de ondernemingsleiding nu meer op afstand van de accountant te plaatsen zal deze minder snel ongewenste druk ervaren. Of zoals in het plan van aanpak van de NBA wordt gesteld: 'De ondernemingsleiding heeft veelal belang bij een positief beeld van de financiële gezondheid van de onderneming. Als de accountant te meegaand zou zijn met de ondernemingsleiding en zich onvoldoende kritisch opstelt dan kan de situatie ontstaan dat de risico's onvoldoende en/of te laat signaleerd worden door de stakeholders van desbetreffende onderneming.'

Het citaat betreft een waarheid 'als een koe'. Maar ook hier de vraag: gold dat in het verleden ook al niet? Hoe is het zover gekomen dat de ondernemingsleiding zo'n invloed heeft gekregen op de dialoog met de accountant? Dit klemt temeer daar het wettelijk stramien (BW 2, artikel 393 lid 2) al veel langer voorschrijft dat de raad van commissarissen meer aangewezen is om het aanspreekpunt van de accountant te zijn.

Kortom: het gaat hier om een reparatiemaatregel - een sigaar uit de reeds bestaande wetgevingsdoos - die weliswaar nuttig en noodzakelijk is, maar die desondanks wat mij betreft geen applaus heeft verdiend. Veeleer zou het aanleiding moeten zijn tot een kritische vraag aan accountants: waarom heeft U het zover laten komen dat de meer risicovolle situatie is ontstaan waarin de ondernemingsleiding zo'n prominente rol vervuld?'

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?

Ook hier verwijst ik naar de input van collega Pheijffer voor het recente Algemeen Overleg, namelijk:

'Ten eerste: het zetten van een schakel tussen de accountant en de cliënt op een door Plasterk voorgestelde wijze acht ik niet wenselijk. Het gaat mij met name om het feit dat de AFM in deze een rol wordt toegedicht. Daar deze al reeds als toezichthouder functioneert is het onwenselijk dat deze ook een rol krijgt bij het accorderen van de opdrachtverlening aan de accountant.

Ik zie in deze meer in een stevige rol van de raad van commissarissen dan wel de audit commissie. Bijvoorbeeld op de wijze zoals is voorgesteld in het plan van aanpak van de NBA, meer concreet in haar rapport 'De RvC als opdrachtgever van de accountant'. Daarin staat onder meer dat de audit commissie betrokken is bij de accountantsselectie en bij aanvang van de controle zaken dient goed te keuren zoals: controle aanpak, reikwijdte van de controle, urenbudget, honorarium en de samenstelling van het controleteam. De rol van de AFM kan zich vervolgens beperken tot het toezichthouden op het proces en de informatie uitwisseling tussen accountant en audit commissie. De toetsende rol van de AFM is dan achteraf in plaats van vooraf.

Ten tweede: indien overheidsbemoeyenis vooraf wel gewenst wordt geacht, dient niet de AFM maar een andere partij te worden

ingeschakeld. Daarbij zijn diverse perspectieven denkbaar. Bijvoorbeeld dat een dergelijke bemoeienis zich beperkt tot die systeemrelevante instellingen die door de overheid worden gesteund. Dan lijkt mij de Algemene Rekenkamer een betere partij om die taak op zich te nemen (ook niet ideaal, maar deze organisatie komt dan in beeld vanwege de overheidssteun). Een ander perspectief ziet op bemoeienis bij alle financiële instellingen - in feite het perspectief van Plasterk - waarbij DNB de toetsende taak ten aanzien van de te verlenen accountantsopdracht op zich zou kunnen nemen. In een volgend perspectief ziet de bemoeienis op alle organisaties van openbaar belang. Dit is het juiste perspectief indien het wenselijk wordt geacht om een extra check uit te voeren op de wijze waarop accountants(organisaties) invulling geven aan het spanningsveld tussen commercie en het openbaar of maatschappelijk belang. Met als gevolg dat hier een nieuw lichaam voor in het leven dient te worden geroepen.'

Goedkeuring en/of een veto zijn wat ons betreft dus niet nodig. Een meldplicht is afdoende voor de AFM om uiteindelijk te bepalen of zij ingrijpen in welke vorm dan ook noodzakelijk acht.

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

In beperkte mate. Negatieve uitingen zullen meer effect sorteren dan positieve. Uitingen van derden – zoals de toezichthouder – sorteren meer effect dan uitingen vanuit de accountantsorganisatie.

In aanvulling op dat laatste: dat neemt niet weg dat transparantieverlagen nut hebben. Accountantsorganisaties kunnen immers worden aangesproken indien 'they don't walk their talk'.

25. Hoe kan de transparantie van accountantsorganisaties over de kwaliteit van hun eigendienstverlening worden verbeterd?

Minder abstract verslag doen. Toetsbare feiten opnemen. Niet louter procesbeschrijvingen en succesverhalen. Kritisch vermogen uitstralen.

Voor wat betreft de Nederlandse accountantsorganisaties geldt dat de kwaliteit van de transparantieverlagen het afgelopen jaar sterk is verbeterd.



26. 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?

Ja, wij zien geen enkel argument dat daar tegen zou kunnen pleiten.

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

Ja. Dat sluit ook aan bij de praktijk in bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten.

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

Door de AFM ook hier de kantoor specifieke onderzoeksrapporten openbaar te laten maken.

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

Ja.

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

Zoals eerder gesteld is een korte lijst met toegestane diensten de beste waarborg tegen onafhankelijkheidsovertredingen. Zolang dat er nog niet is, dienen accountantsorganisaties wat ons betreft hun beleid op het gebied van onafhankelijkheid expliciet in hun transparantieverlag te verwoorden. Dat dient verder te gaan dan een procesbeschrijving, maar dient ook 'best & bad practices' te bevatten inclusief duiding van gebleken overtredingen en de naar aanleiding daarvan getroffen maatregelen inclusief sancties.

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

Zie voorgaande vraag; via de transparantieverlagen. Websites kunnen daarbij zorgen voor een aanvulling en het actueel rapporteren.

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

Ja.

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

In principe wel. Uitgangspunt is: de accountant verstrekt geen inhoudelijke informatie over de controlecliënt, tenzij de wet de accountant daartoe verplicht. Het in acht nemen van vertrouwelijkheid (geheimhouding) is wezenlijk voor een goed functionerend accountantsberoep.

Maar uitzonderingen zijn mogelijk. Bijvoorbeeld wanneer de cliënt toestemming geeft. Of wanneer het een zinvolle bijdrage is aan de juistheid en volledigheid van de maatschappelijke beeldvorming die anders uit het lood slaat. Of wanneer een onderneming failliet is gegaan en er belangrijke lessen getrokken kunnen worden. Kortom: zaken waarin een maatschappelijk belang bij openbaarmaking is gediend.

34. 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?

Naar onze mening dient de accountant veel meer het 'verhaal' van de controle te vertellen. Dat kan de genoemde punten omvatten, maar moet niet uitmonden in een standaardverhaal met een checklist aan te behandelen aspecten. Het dient te gaan om de zaken die materieel zijn, die de reikwijdte van schattingen duiden, die voor beslissingen relevante onzekerheden en risico's duiden, die gaan over dreigende discontinuïteit of het mogelijk niet halen van bankconvenanten.

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

Die informatiewaarde is te gering en kan worden vergroot – zie antwoord op voorgaande vraag – door minder boilerplate en meer narratief te rapporteren.

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

Indien dat de zaken bevat waaraan wij bij het antwoord van vraag 34 op doelen wel.

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

Ja.

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

Ja.

39. 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?

Wij kiezen voor de laatste optie.

40. 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 waarderingsgrondslagen? Zo ja, mist u daarbij nog onderwerpen?

Ja, een start met deze onderwerpen lijkt ons een goede basis.

41. 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?

Dit handelt over een discussie die ons inziens eerst en vooral internationaal dient te worden gevoerd. Het gaat dan om zaken als Corporate Social Responsibility en andere niet-financiële informatie, in abstracto uitmondend in een discussie over Integrated Reporting.

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

Wij staan daar positief tegenover. Het is een logische stap in het kader van toezicht op multinationale ondernemingen en internationaal opererende accountantsorganisaties. Wij hebben ons nog niet verdiept in noodzakelijke voorwaarden, maar vermoeden dat we veel kunnen leren van soortgelijke lichamen die ten aanzien van andere sectoren opereren. Wel moet worden gewaakt voor stapeling van toezicht; het moet geen extra toezichtslaag worden.

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

Zorgen voor eenduidig Europees toezicht (coördinatie en afstemming) en de creatie van een level playing field.

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

Niet inhoudelijk. Ter aanvulling op andere punten wordt verwezen naar de complete bijdrage van collega Pheijffer ten behoeve van het Algemeen Overleg van oktober jongstleden waaraan bij de beantwoording van vragen diverse malen is gerefereerd. Verder achten wij het wenselijk dat u ook kennis neemt van het rapport dat wij uitbrachten naar aanleiding van een onderzoek mede op initiatief van de NBA en dat op de Accountantsdag van 23 november 2011 is gepresenteerd.