

Consultatie voorlopige bevindingen CTA / Elst, 28 oktober 2019

Geachte Commissieleden,

Dank voor de door u geboden gelegenheid om te reageren op de uitgebrachte voorlopige bevindingen. In mijn reactie ga ik in op een viertal observaties van de Commissie.

A. Standaardsetting

1. Randnummer 56 van het interim rapport van de Commissie bevat de kernbevinding van het door USBO (RUU) uitgevoerde onderzoek, namelijk dat “...*Big4 accountants op internationaal niveau zeer aanwezig, maar zeker niet allesbepalend zijn.*” Het doel van het onderzoek van USBO was “... *het inzichtelijk maken waar accountants zich bevinden in de internationale standaardisatiepraktijk, alsmede het inzichtelijk maken wat hun invloed is op het beleid (de standaarden) ten aanzien van met name de wettelijke controle.*”¹ De uitkomsten van het onderzoek hebben derhalve louter betrekking op de internationale standaardsetting.
2. In dat (internationale) kader schrijven de auteurs: “*Gremia in de netwerkkaart zijn geselecteerd op basis van hun zichtbaarheid en formele betrokkenheid in het internationale standaardisatieproces.*”²
3. De omzetting van internationale controlestandaarden in nationale standaarden is onderworpen aan een bepaald goedkeuringsproces. In dit proces doet zich de invloed van Nederlandse accountants gelden via relevante gremia die door de auteurs van het USBO rapport niet zijn betrokken in het onderzoek. Een voorbeeld van een – door het USBO onderzoek genegeerd – gremium is OPAK (overleg openbare accountantskantoren). Dit overleg, waarin de BIG4 kantoren nadrukkelijk participeren en waarvoor zij ook menskracht ter beschikking stellen, is niet onderworpen aan democratisch georganiseerd toezicht, noch is sprake van een transparante verslaglegging van besprekingen en besluiten. Alhoewel het bestaan van OPAK bekend is³, is door USBO geen aandacht besteed aan de mogelijke beïnvloeding van standaardsetting door OPAK.
4. Overigens is OPAK slechts één – maar in dit kader zeer relevant – voorbeeld van niet-geformaliseerde groepen van NBA-leden die zich inhoudelijk bemoeien met (de voorbereiding van) regelgeving of andere uitingen van de NBA. De problematiek die schuil gaat achter dergelijke groepen is dat zij geen verantwoording hoeven af te leggen aan de ledenvergadering (het hoogste orgaan) en dat hun overwegingen niet zichtbaar zijn voor de leden. Daarop kan derhalve in een ledenvergadering ook niet gereflecteerd worden.

¹ USBO, p. 4

² USBO, p. 14

³ Zie bijvoorbeeld <https://www.accountant.nl/nieuws/2018/6/nba-spreekt-met-monitoringcommissie-over-rapportage/>

5. Een gegeven is het bestaan van verschillen tussen de internationale en nationale standaarden.⁴ Alhoewel een deel van deze verschillen betrekking heeft op typisch Nederlandse verschijnselen, is ook sprake van meer fundamentele verschillen. In 2013 is bijvoorbeeld binnen de NBA en met de leden nadrukkelijk gediscussieerd over het al dan niet opnemen van de – voor accountants wezenlijke – begrippen ‘professioneel kritische instelling’ en ‘kwaliteit’. Vooral door toedoen van de stemgerechtigde accountants is op de bewuste ledenvergadering gestemd tegen het voorstel om deze begrippen op te nemen in de VGBA. Ik verwijs kortheidshalve naar hetgeen in die periode publiekelijk is uitgewisseld over het al dan niet opnemen in de VGBA. In 2016 is in beperkte kring (naar verluidt 20 ‘belangstellenden’)⁵ is ook in tweede instantie gekozen om deze begrippen niet op te nemen in de VGBA. Dat staat haaks op de door de sector zelf benoemde maatregel 1.2 uit het rapport In het Publiek Belang. Op basis van een dergelijk voorval zou de conclusie kunnen (of misschien wel moeten) zijn dat de BIG4 accountants (maar zij niet alleen) allesbepalend zijn als het gaat om cruciale voorstellen die ter stemming worden gebracht in NBA ledenvergaderingen. Dat is op zichzelf ook niet verwonderlijk gezien de stemverhoudingen (inclusief machtigingen van kantoorgenoten) binnen de NBA⁶.

⁴ Zie bijvoorbeeld praktijkhandreiking “Lijst met verschillen ISA’s versus NV COS 2019” van 16 april 2019 (NBA)

⁵ Zie <https://www.accountant.nl/opinie/2016/8/kwaliteit-en-professioneel-kritische-instelling-in-de-vgba/>

⁶ Zie bijvoorbeeld <https://fd.nl/ondernemen/1225995/beroepsorganisatie-kandideert-deloitte-accountant-voor-voorzittersrol>

B. Incident of structuur

1. In randnummer 161 stelt de Commissie: “...bij de incidenten zijn weliswaar in een aantal gevallen accountants (ook!) tekortgeschoten maar de tekortkomingen kunnen niet leiden tot een conclusie over structureel falen van accountants.” Deze vaststelling wordt vooral opgehangen aan de constatering dat “... uit incidenten niet zonder meer een structureel probleem kan worden afgeleid.” De Commissie geeft niet aan op basis waarvan zij dit constateert en of sprake is van een kwalitatieve of kwantitatieve constatering. Anders gezegd: hanteert de Commissie (impliciet) een bepaalde getalsmatige norm voor de overgang van incident naar structureel probleem óf voldoet een structureel probleem per definitie aan een aantal welomschreven kenmerken (duurzaamheid bijvoorbeeld)? Uit de teksten in andere randnummers kan worden afgeleid dat de Commissie het laatste bedoeld.
2. Alhoewel het onderscheid tussen incident of structureel probleem interessant is, vooral gezien de uitkomsten van de recente rechtszaak over de zorgplicht van accountantsorganisaties, verhuut een dergelijk onderscheid ook dat de onderliggende dossiers niet op orde waren. In de bedoelde rechtszaken is aan die laatste constatering, gedetailleerd vastgelegd en onderbouwd in de boetebesluiten van de AFM, niets afgedaan. De AFM spreekt ook steeds (alleen) over de door hen getoetste dossiers. De daarop gebaseerd conclusie dat het stelsel van kwaliteitsbewaking niet voldeed, houdt (juridisch) geen stand, maar laat onverlet dat de door de AFM getoetste dossier niet voldeden. Bestudering van de boetebesluiten leert dat sprake was van een groot aantal wezenlijke tekortkomingen per dossier.
3. De constatering van de AFM in de boetebesluiten staan niet op zichzelf. Zij passen in een (lange) lijst van incidenten, rechtszaken, tuchtrechtzaken, rapporten van AFM en andere toezichthouders en schikkingen, nationaal en internationaal. Juist deze opeenvolging van geconstateerde incidenten (noem het een structureel probleem) was aanleiding voor een oproep in het parlement (in 2014, motie Nijboer)⁷. Deze motie heeft onder andere geleid tot de rapportage van de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep waarin gesteld wordt (door de sector zelf): “En waar in eerste instantie sprake leek te zijn van incidenten, duidde de aaneenschakeling ervan op een structureel probleem.”⁸ De Commissie gaat in haar rapportage voorbij aan deze biecht van de sector.
4. Het beeld dat sprake is van meer dan incidenten wordt keer op keer bevestigd door de in Nederland sinds 2009 uitgebrachte rapportages van de AFM. Daarbij wordt niet alleen gekeken naar de opzet, het bestaan en de werking van kwaliteitssystemen maar ook naar de inhoud van controledossiers. De inhoud van controledossiers leidt tot de in die betreffende rapporten opgenomen negatieve bevindingen. Los van de vraag of sprake is van incidenten of structurele problemen blijven dergelijke bevindingen ongewenst. Juist nu sprake is van dossiers bij klanten waarvan de accountantsorganisaties zélf hebben bepaald dat deze een gemiddeld of verhoogd risico kennen (om controletechnische redenen)⁹ én waarin door de AFM louter materiele posten

⁷ Kamerstuk 32 681, motie van het lid Nijboer, voorgesteld op 20 mei 2014

⁸ Rapport Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (2014) *In het Publiek Belang*, p. 21

⁹ Zie paragraaf 6.1 van het AFM rapport ‘Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties’ (25 september 2014)

in de toetsing zijn betrokken én die bevindingen van de AFM onbetwist zijn gebleven, zou de discussie rond kwaliteit (en het incidentele of structurele gebrek daaraan) zich meer moeten richten op de uitvoering van de controle dan op de kwaliteitssystemen.

5. De vraag of sprake is van incidenten of structureel probleem, hoe relevant ook in het licht van de zorgplicht discussie, leidt derhalve af van de problematiek rond de uitvoering van de controlewerkzaamheden door accountants.

C. De accountantsorganisatie

1. In randnummer 101 grijpt de Commissie terug op een artikel uit 1929 om duidelijk te maken dat al langer wordt gediscussieerd over de kwaliteit van de accountantscontrole. Een paar jaar daarvoor (in 1924) schreef accountant Reder ook iets belangwekkends: *“Een merkwaardig verschijnsel in den ontwikkelingsgang van ons beroep vormen het ontstaan en de geleidelijke uitbreiding der accountants-firma’s; van de organisaties, door middel waarvan een allengs groeiend aantal accountants onder één gemeenschappelijken naam het beroep uitoefenen en als eenheid naar buiten optreden. Merkwaardig, omdat het persoonlijk element, waaraan men, in het algemeen gesproken, bij de uitoefening van het beroep groote beteekenis moet toekennen, op den achtergrond wordt gedrongen en het concrete begrip ‘accountant’ plaats maakt voor het meer abstracte ‘accountantskantoor’; niet meer aan bepaalde personen wordt in de eerste plaats het vertrouwen geschonken, hetwelk bij de beroepsuitoefening een levensvoorwaarde is, doch aan de georganiseerde arbeidskracht, waarmede naar een bepaald systeem en volgens bepaalde opvattingen de beroeps-taak wordt vervuld.”*¹⁰
2. Dit citaat is van belang in verband met de ontwikkeling die *“... de accountant [...] schijnbaar [...] heeft doorgemaakt van vrije beroepsuitoefenaar met dienstbaarheid en vertrouwen als belangrijkste intenties, via professional met performance als oogmerk, tot een ondernemer met commerciële diensten.”*¹¹ Die ontwikkeling heeft gevolgen voor de onafhankelijke oordeelsvorming door accountants binnen een accountantsorganisatie. Uit wetenschappelijke literatuur blijkt dat die gevolgen zich voordoen in de vorm van een verlies aan zelfstandigheid van accountants, ten faveure van de normen en waarden die gelden binnen de accountantsorganisatie. Die organisaties staan onder invloed van een veranderende wereld, waarin omzet- en winstgroei als voorwaarden worden gezien voor het vervullen van een rol als businesspartner van opdrachtgevers (of beter: klanten). De legitimering van het accountantsberoep komt echter niet voort uit het zijn van adviseur of gesprekspartner, maar uit de wettelijke taak om maatschappelijk relevant te zijn. De vraag is of een beoefenaar van het accountantsberoep die verantwoordelijkheid kan dragen als de organisatie waarvoor hij werkt dat niet wenst.
3. Dit perspectief op de accountantssector, waarbij niet de individuele accountant maar de organisatie centraal wordt gesteld, vindt weerklank in onder andere de rapportage van de MCA. Het perspectief biedt ook een mogelijkheid om een aantal *wicked problems* in de sector te benoemen en te ontrafelen.¹² De perspectiefwisseling tussen individu en organisatie is betekenisvol. In een levendig betoog, uitgesproken op een bijeenkomst van de Amerikaanse accountantsvereniging AAA in 2003, heeft Wyatt beschreven welke invloed de organisatieontwikkeling heeft gehad voor de individuele beroepsuitoefening.¹³ In een studie

¹⁰ Reder, H.R. (1924) *De Firma-vorm voor de uitoefening van ons beroep*, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde, 1(6), 97-99.

¹¹ Boot A.W.A., & Soeting, R. (2003) *Accountant en machtsverhoudingen in ondernemingsland*, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 77(1), 31-36.

¹² De term *wicked problems* in verband met de accountantssector werd in Nederland voor het eerst gebezigd in het eerste verslag van de Monitoring Commissie Accountancy van 20 oktober 2016, te raadplegen op www.monitoringaccountancy.nl

¹³ Wyatt A.R. (2003), *Accounting professionalism: They just don't get it!*, rede uitgesproken op de AAA Annual Meeting in Honolulu, 4 augustus 2003.

van de Stichting Maatschappij en Onderneming (SMO) uit 2005 wordt in dit verband gesproken over de transformatie van professionele maatschappen naar zakelijk geleide professionele organisaties.¹⁴ In deze studie, gebaseerd op een breed palet van (vooral wetenschappelijke) onderzoeken, wordt in dit kader verwezen naar onderzoek van Lord en DeZoort uit 2001, waarin de effecten worden onderzocht van sociale druk op de besluiten die accountants nemen.¹⁵ De conclusie van de auteurs is dat juist vanuit de accountantsorganisatie zelf disfunctionele druk wordt uitgeoefend op de accountant. Het morele kompas van de individuele accountant lijkt in dat geval geen enkele rol te spelen: *'The predicted effect for moral development did not emerge for any of the experimental conditions.'*¹⁶

4. Bovenstaande beschrijving, deels ontleend aan het boek *'Artikel 5'*¹⁷, bevat een krachtig argument om juist wel in te grijpen in de structuur van de markt en van de accountantsorganisaties. De morele dimensie binnen de accountantsorganisatie is van wezenlijk belang voor de uitoefening van het beroep. In het vorig jaar verschenen artikel van Van Rooij en Fine wordt nadrukkelijk gewezen op het directe verband tussen 'incidenten' en een vergiftigde organisatiecultuur¹⁸. Alle redenen om de cultuur binnen organisaties ter discussie te stellen. Alle redenen om die cultuur, zeker als sprake is van incidenten met een grote maatschappelijke impact, te onderwerpen aan een grondige analyse van wat er mis ging en gaat. Alle redenen om niet te berusten in (slechts) enkele ingrepen in de organisatie of het bestraffen van enkele medewerkers. Van Rooij en Fine concluderen dat *"... detoxing corporate culture requires more than changing leadership or incentive structures. In particular, it requires addressing the structures, values, and practices that enable violations and obstruct compliance within an organization, as well as moving away from a singular focus on liability management (i.e., assigning blame and punishment) to an approach that prioritizes promoting transparency, honesty, and a responsibility to initiate and sustain actual cultural change."*

¹⁴ Hoppe, R., S.N. Hogewind, W.J. de Ridder (2005) *Zekerheden in de Toekomst. Metamorfose van de accountant*. Den Haag: Stichting Maatschappij en Onderneming.

¹⁵ Lord, A.T., F.T. DeZoort (2001) *The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditors' Responses to Social Influence Pressure*, *Accounting, Organizations and Society*, 26, 215-235.

¹⁶ Lord, DeZoort, *The Impact of Commitment and Moral Reasoning*, 229.

¹⁷ M. Kloppenburg, T. Jansen (2017), *Artikel 5: De beroepseer van de accountant*, Utrecht: Stichting Beroepseer

¹⁸ Rooij, B. van, & Fine, A. (2018). *Toxic Corporate Culture: Assessing Organizational Processes of Deviancy* *Administrative Sciences*, 8(3), [23]. <https://doi.org/10.3390/admsci8030023>

D. Publiek belang

1. Randnummer 106 bevat de vraag naar het publiek belang. In randnummer 109 (e.v.) omschrijft de Commissie het maatschappelijk verkeer als 'afnemer' van de accountantsverklaring, "*... met andere woorden ten behoeve van iedereen die een (financiële of andersoortige) relatie onderhoudt met die onderneming.*" In andere delen van de tekst wordt ook gesproken over 'gebruikers' (van de jaarrekening en de accountantsverklaring) en 'stakeholders'. Kennelijk is het lastig om de reikwijdte van het belang van de accountantsverklaring te begrenzen.
2. Artikel 2 van de VGBA heeft het (voor alle accountants) over het algemeen belang. Dat is een belang dat per definitie verder strekt dan welk specifiek belang dan ook. De in randnummer 114 opgeworpen discussie kan dan ook snel beslecht worden. Een financiële en door accountant gecontroleerde verantwoording en de daaraan voorafgaande beoordeling van processen en procedures kunnen (natuurlijk) ook van belang zijn voor toekomstige relaties, voor immateriële zaken als belastingmoraal, voor forensische doeleinden enzovoorts. De uit het rapport sprekende verenging van de definitie en betekenis van het maatschappelijk verkeer of het belang van de accountantsverklaring is in mijn ogen ongewenst.

Op bovenstaande vier punten deel ik niet de hoofdconclusies en aanbevelingen van de Commissie. Ten aanzien van de verantwoordelijkheid die accountantsorganisaties dragen voor een goede (individuele) beroepsuitoefening (zie punt C.) mis ik een uitwerking in het rapport van de Commissie. Aandacht daarvoor lijkt me van belang in het licht van de vele belangen die partners, aandeelhouders en andere belanghebbenden hebben in een accountantsorganisatie. Uiteindelijk dienen ook die belangen ondergeschikt te zijn aan het publieke belang.

Ter afsluiting wens ik u veel succes bij uw verdere werkzaamheden.

Met vriendelijke groet,
Arnoud Aikema