



INBRENG CONSULTATIE VOORLOPIGE BEVINDINGEN VAN DE  
COMMISSIE TOEKOMST ACCOUNTANCYSECTOR

@SRA, Nieuwegein, 30 oktober 2019



## INHOUDSOPGAVE

<b>Voorwoord</b>	<b>3</b>
<b>Inleiding</b>	<b>6</b>
<b>Algemene Bevindingen</b>	<b>7</b>
<b>Reflecties</b>	<b>8</b>
- Publieke taak	8
- Kloof tussen sector en maatschappij	9
- Het gaat niet alleen om accountants	9
- Gebrek aan transparantie	10
- Cultuur en goede prikkels	12
- Concurrentie en beschikbaarheid	13
- Het stelsel van toezicht voldoet niet	15
<b>Het stelsel van toezicht</b>	<b>18</b>
- Samenvatting	18
- Wettelijke basis	19
- De praktijk	22
<i>Toetsingen</i>	22
<i>Samenwerking AFM en SRA</i>	24
<i>Handhaving</i>	28
- Bevindingen CTA	30
<b>Oplossingsrichtingen</b>	<b>35</b>
<b>Bijlagen</b>	<b>36</b>
- Kwaliteitstoetsingen SRA	
- Grafieken	
- Input Monitoring Commissie Accountancy (juni 2019)	[separaat per mail]

## VOORWOORD

Op 1 oktober 2019 publiceerde de Commissie Toekomst Accountancysector (hierna CTA) haar rapport Voorlopige bevindingen, na diverse momenten van consultatie onder en met stakeholders. Ook SRA heeft de CTA voor de zomer middels een position paper, allerhande bijlagen en via gesprekken concrete en onderbouwde informatie/data verstrekt en toevertrouwd, onder meer over onze toetsingsystematiek en -methodiek.

Het SRA-bestuur heeft op 1 oktober jl. geconstateerd dat de CTA deze informatie -met name in de toezichtparagraaf- onjuist, onvolledig en daarmee onzorgvuldig heeft verwerkt in haar Voorlopige bevindingen. Hierover hebben wij meteen telefonisch en schriftelijk contact gezocht met de commissie. De CTA gaf aan niet eerder dan met haar eindrapport naar buiten toe te reageren. Op verzoek van de commissie leidde dit tot de publicatie van een eerste, korte reactie via de internetconsultatie van onze kant.

De voornaamste omissies ten aanzien van het toezichtstelsel en de rol van SRA daarbij in de Voorlopige bevindingen betreffen:

- *De constatering van de CTA (34, 36) dat er binnen het huidige stelsel van toezicht op accountantsorganisaties (wettelijke controledomein) geen sprake is van één onafhankelijke toezichthouder maar van drie toezichthouders.*  
We verwijzen naar huidige wet- en regelgeving, met name de Wet toezicht accountantsorganisaties (artikel 48), de Wet op het accountantsberoep en de Verordening op de Kwaliteitsbeoordelingen.
- *De aanbeveling van de CTA (37), dat de inrichting van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie een centraal onderdeel van het toezicht wordt, naast de beoordeling van controledossiers.*  
Dit is al geregeld in de Wta (artikel 48a), Bta en de Verordening op de Kwaliteitsbeoordelingen.
- *De stelling van de CTA (204) dat 'de SRA een afwijkende wijze van toetsing hanteert'. Uitgewerkt in randnummer 205: 'De SRA beoordeelt aldus in eerste instantie of de self-assessment over de werking van het kwaliteitssysteem adequaat functioneert', en dat het inventarisatiegesprek vertrekpunt is voor een mogelijke dossierreview. En (207): '(..) nu de informatie over de toetsingsystematiek suggereert dat enkel wanneer in een inventarisatiegesprek twijfel bestaat over, kort gezegd, het functioneren van het kwaliteitsbeheersingssysteem, er wordt overgegaan tot een toetsing van dossiers'. Randnummer 251 tenslotte vermeldt: 'Het bestaan, de opzet en de werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem wordt (...) door de SRA alleen indirect (door de self assessment) beoordeeld'.*

De toetsingscyclus voor niet-OOB-kantoren die een Wta-vergunning hebben is volgens het wettelijke kader in beginsel zes jaar. Het kwaliteitsbeheersingssysteem staat daarbij centraal. Elke bij SRA aangesloten accountantsorganisatie wordt (tenminste) een keer per zes jaar getoetst en staat daarmee onder een regime van doorlopend (indirect) toezicht. We verwijzen naar de Wta (artikel 48a, lid 1), het convenant en werkdocument (punt 2.1) AFM-SRA, de Verordening op de kwaliteitstoetsingen van de beroepsorganisatie, de SRA Statuten, Review Reglement en het SRA Kwaliteitsbeleid.<sup>1</sup>

De vereniging SRA heeft gesteld dat de uitvoering van een kwaliteitstoetsing met een frequentie van (slechts) eens per zes jaar (zoals wettelijk vastgelegd in de Wta), geen voldoende garantie biedt om een continue, duurzame kwaliteit te kunnen waarborgen. Als extra waarborg (dus los van wet- en regelgeving) en in het kader van frequentere begeleiding heeft SRA daarom 'inventarisatie-gesprekken' binnen de SRA-reviewcyclus geïntroduceerd. Dat betekent dat SRA-kantoren met een Wta-vergunning minimaal eens per drie jaar getoetst worden.

---

<sup>1</sup> Deze documenten zijn bijgesloten bij de SRA Position Paper ~ Inbreng aan de CTA (17 april 2019)

- De stelling van de CTA (206) dat zij aan de hand van de jaarverslagen niet heeft kunnen nagaan in welk percentage een inventarisatiegesprek heeft geleid tot een (vervolg-)toetsing.*  
 We verwijzen naar de bij de CTA aangeleverde Jaarverslagen Reviewcommissie, toetsingsjaar 2018 (pagina 17; 4% aanleiding voor dossieronderzoek), toetsingsjaar 2017 (pagina 16; 7% aanleiding voor dossieronderzoek), toetsingsjaar 2016 (pagina 15; 8% aanleiding voor dossieronderzoek).<sup>2</sup>
- De constatering door de CTA (329) dat ‘SRA het kennelijk als beleid heeft geformuleerd dat zij nimmer tuchtklachten aanhangig maakt tegen accountants die werkzaam zijn bij een SRA-aangesloten kantoor’.*  
 De Reviewcommissie (RC) voert toetsingen uit in het kader van de Verordening op de Kwaliteitsbeoordelingen. De RC kent geen handhavende rol. Wanneer blijkt dat accountantsorganisaties bij een hertoetsing niet voldoen aan wet- en regelgeving, draagt de RC deze kantoren over aan de toezichthouder (conform paragraaf 4, werkdocument bij convenant AFM-SRA). De toezichthouder heeft in zulk geval gebruik gemaakt van de volgende middelen die zij voor handhaving ter beschikking heeft: boeteoplegging, normoverdragende gesprekken, Accountantskamer.
- De stelling bij rdnr’s 324-325 van de commissie ten aanzien van de combinatie van belangenbehartiger en toezichthouder en de risico’s die dat met zich meebrengt (...); ‘SRA is belangenbehartiger voor de bij haar aangesloten leden. Zij verleent die leden -tegen betaling- allerhande diensten maar is ook toezichthouder. De SRA heeft daarenboven geen wettelijke grondslag of wettelijke taak maar is een vereniging waaraan op basis van een convenant (oneerbiedig gezegd; een afspraak) met AFM een toezichtrol is toegekend.’*  
 De wetgever zelf heeft nadrukkelijk geregeld dat de toezichthouder rekening houdt met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door andere organisaties, waaronder het openbare lichaam, bedoeld in artikel 2, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep (Wta, artikel 48). Deze regeling is basis voor het convenant (publiek-private overeenkomst) tussen toezichthouder AFM en SRA. SRA is geen toezichthouder. De kwaliteitsbeoordelingen zijn qua structuur (Reviewcommissie met een Raad van Toezicht) geheel onafhankelijk gezet van de rest van de organisatie. Ook voor de kwaliteitsbeoordelingen betalen onze leden, net zoals bij de beroepsvereniging en toezichthouder (AFM): accountants betalen hun eigen toezicht. Belangenbehartiging zetten wij in om de complexiteit binnen de sector schaalbaar en toepasbaar te maken in het mkb /nOOB-segment. Juist om de kwaliteit van dienstverlening te optimaliseren en het lerend vermogen binnen onze vereniging, samen met onze leden te vergroten.
- De commissie kan zich ten aanzien van de SRA niet aan de indruk onttrekken dat de balans tussen samenwerking en confrontatie te veel richting samenwerking neigt (327). Ook vermeldt de commissie (324) het risico dat ‘de toezichthouder zich vereenzelvigt met de onder toezicht gestelde en daarom terughoudend is bij het nemen van harde maatregelen (supervisory forbearance) nog sterker dan bij een onafhankelijke toezichthouder.*  
 SRA (geen toezichthouder) herkent zich niet in deze indruk. We voerden als vereniging als eerste partij binnen de sector (1992) reviews (en ballotage) in, omdat de vereniging kwaliteit centraal stelt. De kracht van onze vereniging ligt enerzijds in de mogelijkheid om additionele verplichtingen bovenop wet- en regelgeving te stellen aan onze leden. Dit resulteerde onder meer in het kwaliteitsprogramma (verplichte reviews bovenop de reguliere toetsingen; “koude douche”) bij alle vergunning houdende leden (Samen Beter, 2014-2018), dat een duidelijk effect heeft gehad op het zelfreinigende vermogen (inleveren van vergunningen). Ook de instelling van inventarisatiegesprekken is een voorbeeld. Daarnaast zijn de 53 aanbevelingen (rapport Publiek belang: het kan echt beter!, 2015) nadrukkelijk opgenomen in het SRA-kwaliteitsbeleid, en daarmee onderdeel van toetsing. Bovendien vindt overleg plaats met de toezichthouder over de wijze van toetsen.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Idem

<sup>3</sup> Zie grafiek 3: Resultaten toetsingsjaren 2008-2017 SRA-vergunninghouders en bijschrift (reeds in uw bezit).



Anderzijds kan de vereniging 'coachend' optreden omdat de kwalitatieve resultaten en bevindingen uit de reviews, verbeterplannen en inventarisatiegesprekken of bijvoorbeeld de SRA-Cultuurscan direct worden omgezet in (vaktechnische) handreikingen, leerdocumenten, visie en guidance, educatie, onderwerpen in Kringbijeenkomsten (37 vaktechnische bijeenkomsten per maand), et cetera. Hiermee versterken we het adaptieve en lerend vermogen binnen de vereniging, en leveren we een bijdrage aan het continu verbeteren van de kwaliteit van dienstverlening binnen de sector.

= = = =

De CTA nodigde het SRA-bestuur uit voor een overleg op 14 oktober jl. Op basis van de al eerder verstrekte informatie aan de CTA, hebben wij alle informatie over de kwaliteitstoetsingen van SRA tijdens dat gesprek nogmaals gekaderd aangeboden aan de commissie. Deze informatie hebben wij opgenomen in de bijlage. De CTA gaf in dit gesprek wederom aan niet eerder naar buiten toe te reageren dan met haar eindrapport.

Het SRA-bestuur spreekt nogmaals haar zorgen uit over de effecten van bovengenoemde omissies op de reputatie van de RC, en daarmee op de reputatie van SRA-leden en de vereniging SRA. Wellicht belangrijker echter is onze zorg om de risico's dat de door de commissie gehanteerde omissies en premisses kunnen leiden tot verkeerde conclusies en aanbevelingen voor de sector als geheel en accountantsorganisaties werkzaam in het wettelijke controledomein in het bijzonder.

## INLEIDING

Het SRA-bestuur heeft met belangstelling de Voorlopige bevindingen van de Commissie Toekomst Accountancysector gelezen. We zien de instelling van de Commissie als een unieke kans om de problematiek van het wettelijke controledomein binnen de accountancysector integraal en voortvarend op te pakken. Zoals de commissie aangeeft, is de (verbetering van de) kwaliteit van wettelijke controles echter complexe materie. Wij stellen de gehanteerde aanpak van diverse inbreng- en reflectiemomenten dan ook zeer op prijs. Het SRA-bestuur draagt daar graag aan bij.

Zoals uit het voorwoord blijkt, is het SRA-bestuur in eerste instantie getriggerd door uw conclusies en aanbevelingen rond het stelsel van toezicht. Het zal de commissie niet verbazen dat een groot deel van onze reflectie daarnaar uitgaat. Gezien de geconstateerde omissies in het rapport - die de basis zijn voor de uitgewerkte conclusies en aanbevelingen -, hebben wij gemeend om de wettelijke grondslag van het stelsel en de uitwerking daarvan in de praktijk nogmaals te moeten schetsen.<sup>4</sup> Dit fundament is immers noodzakelijk om aanknopingspunten te vinden die kunnen c.q. moeten leiden tot meer efficiency en effectiviteit in het toezichtstelsel.

Het hele rapport in ogenschouw nemend herkent het SRA-bestuur zich in een aantal bevindingen: het noodzakelijke adresseren van de maatschappelijke verwachtingen rond fraude, corruptie en (dis)continuïteit, het belang van de keten en ieders verantwoordelijkheid daarin, de noodzaak van differentiatie (segmentatie en proportionaliteit) naar type klant/opdracht, het belang van duurzaam waarborgen van 'kwaliteit', het belang van een vaste beloning en egalitair winstdeling, en het belang om het beroep aantrekkelijk te houden. Over de oplossingsrichtingen en aanbevolen wegen daarnaartoe verschillen wij echter soms van mening met de commissie.

Leeswijzer

Wij geven in deze reactie eerst onze algemene aanbevelingen en (samenvattende) reflecties op het gehele rapport. Vanwege de leesbaarheid volgen we daar de door u gehanteerde volgorde van thema's. Vervolgens zoomen we in op het stelsel van toezicht: de wettelijke basis en de uitwerking daarvan in de praktijk. Dat is het fundament waarmee SRA uw constatering en de daaraan verbonden conclusies en aanbevelingen rond dit thema adresseert, en de basis voor -wat ons betreft- andere uitgangspunten waarmee oplossingsrichtingen voor zover noodzakelijk gezocht kunnen worden om het toezicht in en op de sector te kunnen optimaliseren. Als laatste geven wij u onze oplossingsrichtingen (samengevat) mee.

We beogen in onze reactie niet volledigheid na te streven en zullen een aantal door u in het rapport opgenomen onderwerpen niet of slechts gedeeltelijk adresseren.

---

<sup>4</sup> Zie 'Verkenning van het toezicht op accountantsorganisaties; Terug naar de wettelijke basis', SRA (mei 2018); bijlage bij de SRA Position Paper ~ Inbreng aan de CTA, 17 april 2019

## ALGEMENE AANBEVELINGEN

1. De analyses in het rapport maken geen of nauwelijks onderscheid tussen de OOB- en de nOOB-segment. Dit onderscheid is van groot belang in de vigerende Europese en Nederlandse regelgeving en in het toezicht op accountantsorganisaties. De eigenheid en toegevoegde waarde van accountantsorganisaties werkzaam in het mkb wordt hierdoor geen recht gedaan. SRA ziet dit als een zeer wezenlijke tekortkoming in de Voorlopige Bevindingen.

Een aantal passages uit het rapport heeft duidelijk alleen betrekking op de OOB-segment, zonder dat dit wordt geëxpliciteerd. In andere passages moet de materie voor beide segmenten worden uitgewerkt. Voor het nOOB-segment zou onzes inziens verder uitgewerkt moeten worden welke rol de accountant daar vervult en welke gevolgen dit moet hebben voor de uitwerking van het gehele stelsel. Zonder te streven naar volledigheid kunnen de volgende passages worden genoemd: randnummers 7, 8, 22 t/m 24, hoofdstuk 4, hoofdstuk 7, randnummers 222 en 224 en enkele aanbevelingen.

Segmentatie en proportionaliteit is noodzaak: in het denken over en binnen de sector, op organisatieniveau en op opdrachtniveau. Vanuit omvang en complexiteit. Bij het toepassen van de (internationale) standaarden en voorschriften, vanuit wet- en regelgeving, en in het werk van de externe toezichthouder. SRA ervaart dat er in de discussies over 'de sector' (het wettelijke controledomein) te veel op zoek wordt gegaan naar 'one size, fits all'-oplossingen. Dat doet de complexiteit van de sector geen recht. We moeten daarom toe naar maatwerk. Wij verzoeken de commissie om dit maatwerk op een veelheid van onderdelen in het rapport te maken en verder uit te werken.

2. In het rapport wordt geen aandacht besteed aan de vigerende Europese en Nederlandse wetgeving en de vraag in hoeverre deze wetgeving adequaat is. Een belangrijk ontbrekend element is voorts de scheiding der machten: wetgeving; toezicht en rechtspraak. In dit verband kan ook worden opgemerkt, dat er geen aandacht wordt besteed aan tuchtrecht (hoewel in rdnr 99 wordt gesteld, dat dit mogelijk nog zal worden geanalyseerd).  
Wij bevelen de commissie aan om nadrukkelijk aandacht te besteden aan bovenstaande vraag en genoemde ontbrekende elementen te adresseren.
3. In het rapport wordt het onderscheid tussen accountantsorganisatie en individuele accountant onzes inziens onvoldoende uitgewerkt. Dit onderscheid is van belang in de wetgeving, het toezicht en het tuchtrecht. In rdnr 35 wordt - zeer terecht – gesteld, dat de accountantsorganisatie centraal moet staan; in andere passages wordt daarentegen de indruk gewekt dat de individuele accountant voorop staat, ook door de toegepaste volgorde. Het huidige wettelijke kader (Wta) stelt juist de organisatie primair en daarmee het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat de kwaliteit moet borgen (vgl rdnr 37, 61, 105, 176, 238, 344).  
Wij verzoeken de commissie om het onderscheid tussen accountantsorganisatie en professional verder uit te werken, zeker en met name in relatie tot wetgeving, toezicht en handhaving, en tuchtrecht.
4. Voor de beoordeling van ieders rol in de keten heeft de commissie het toetsingskader van LITER gehanteerd (64). Dit kader wordt verder uitgewerkt in rdnr 67 t/m 89.  
Alhoewel de beginselen in principe een frisse blik op de sector (het wettelijke controledomein) kunnen werpen, geldt bij de uitwerking ervan dat de input, bijvoorbeeld de wijze waarop rollen en verantwoordelijkheden binnen het wettelijke controledomein door de commissie geduid worden, juist moet zijn. Onzes inziens is dat niet het geval. Dit maakt dat (deel)conclusies moeilijk en met de juiste onderbouwing getrokken kunnen worden. We verzoeken de commissie om geconstateerde omissies te herstellen en de (deel)conclusies en aanbevelingen met de juiste onderbouwing opnieuw te formuleren.

## REFLECTIES

### Publieke taak

De reflectie van de commissie op de publieke taak ontbeert wat SRA betreft de noodzakelijke differentiatie, segmentatie en proportionaliteit. De accountancysector als geheel kent een duaal stelsel, te weten het Wta-domein en de NBA-domeinen, die weliswaar verschillende publieke verantwoordelijkheden kennen maar die als het gaat om de publieke taak en het publieke belang niet zomaar te scheiden zijn.

Daarnaast kent het wettelijke controledomein (en daarmee de markt) een duidelijk onderscheid in type opdrachten: 795 OOB-opdrachten en 19075 nOOB-opdrachten<sup>5</sup>. Bij nOOB-opdrachten draait het om private organisaties, niet opererend op de kapitaalmarkt of op de beurs. Wanneer we het 'publiek' belang van deze ondernemingen in ogenschouw nemen, dan gaat het hier om een redelijk gesloten (maar grote en benoembare) kring van belanghebbenden waarbij veelal andere mechanismen spelen dan bij organisaties van openbaar belang. In vergelijking met de OOB-opdrachten, verschillen veelal de aard en omvang van de gecontroleerden, evenals de aard en omvang van de accountantsorganisaties en de aard en omvang van stakeholders.

In het mkb/nOOB-segment wordt de toezichthoudende en de controlerende taak van de accountant (poortwachtersrol) ten aanzien van de onderneming duidelijk anders ingevuld, evenals de klantgerichtheid. We zien dan ook dat de prestatiekloof door stakeholders in dit segment veelal anders wordt ervaren. Publiek belang wordt eerder benaderd vanuit algemeen economisch perspectief, dan vanuit het perspectief van de vermogens- of kapitaalmarkt. Dit betekent ook dat (andere) structuren, mechanismen of transparantielijnen anders fungeren dan wel vereist zijn, om het maatschappelijk (publiek) en economisch belang in het kader van betrouwbaar zakendoen optimaal te kunnen dienen. Deze differentiatie c.q. segmentatie vinden wij niet uitgewerkt in het rapport.

De commissie stelt dat onafhankelijkheid als belangrijk uitgangspunt geldt bij de uitvoering van de wettelijke/publieke taken. SRA hecht eraan te stellen dat die onafhankelijkheid start en eindigt bij een professioneel kritische instelling en een integer en objectief oordeel van de accountant. Betrokkenen bij de accountantssector wijzen vaak naar de risico's voor een onafhankelijke uitvoering van de wettelijke controle door de accountant/ accountantsorganisatie. Los van het feit dat geen enkel individu compleet onafhankelijk kan zijn, zou het maatschappelijk verkeer in haar beoordeling en perceptie veel meer de nadruk moeten leggen op de vijf fundamentele beginselen waar de accountant op aangesproken kan worden. Onafhankelijkheid is een afgeleide van het fundamentele beginsel 'objectiviteit' en is onzes inziens geen doel op zich.

Deze stelling wordt onderschreven in het rapport *A Review of the Academic Literature of the Different Shades of Audit Quality* (Detzen & Gold, Vrije Universiteit Amsterdam, 28 juni 2019), dat in opdracht van de CTA is uitgevoerd: *'On non-audit services as well as audit tenure, both Gramling et al. (2010) and DeFond and Zhang (2014) make the point that most research finds that neither provision of non-audit services nor excessive auditor tenure impair audit quality, but even improve it, due to knowledge spillover and expertise effects'*.

Een (extra) waarborg voor de integriteit en objectiviteit van de professional is goed toezicht: *'(..) while more recent studies provide more promising evidence that firms consistently improve their quality in response to inspections'* (e.g., Lamoreaux, 2016).

---

<sup>5</sup> SEO De Nederlandse markt voor wettelijke controles, pagina 31; Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van AFM Monitor 2018



### Kloof tussen sector en maatschappij

SRA onderschrijft de conclusie van de CTA dat het noodzakelijk is om aan de wensen en verwachtingen van stakeholders rond continuïteit, fraude en corruptie tegemoet te komen. De commissie schetst dat deze thema's een grotere en meer herkenbare positie in de accountantscontrole en opleiding moeten krijgen. Terecht, want deze onderwerpen zijn direct te relateren aan de toezichthoudende rol op de onderneming van de accountant: de poortwachtersrol. De vraag is hoe deze poortwachtersrol kan worden versterkt, en welke aspecten daarbij van belang zijn. De commissie heeft deze vraag niet nader uitgewerkt.

Aangezien de invulling van de toezichthoudende rol van de accountant (direct met de introductie van een RvC of AC) verandert naar mate de gecontroleerde onderneming in omvang en complexiteit toeneemt, ligt daar een eerste aanknopingspunt. Ook de communicatie over deze werkzaamheden binnen het wettelijke controledomein moet worden versterkt. Het is onzes inziens aan de regelgevende c.q. normgevende instantie(s) om meer duidelijkheid dan wel guidance te geven over de toezichthoudende functie van de accountant.

In het kader van de noodzakelijke en juiste financiële verantwoording van ondernemingen, het belang dat partijen bij het nemen van financiële en niet-financiële beslissingen kunnen vertrouwen op het gepresenteerde beeld van de (financiële) positie van de ondernemingen, de ketengedachte, en de kennis van en inzichten in de onderneming van de accountant, kunnen wij ons niet vinden in de conclusie van de CTA dat '*niet-financiële informatie (waaronder SDG's) niet onmiddellijk tot de natuurlijke habitat van de controlerende accountant lijken te behoren*'. Hiermee gaat de commissie voorbij aan het verband tussen en de effecten van niet-financiële informatie op financiële informatie, voorbij aan de wijze waarop de toezichthoudende en controlerende rol van de accountant wordt ingevuld in het nOOB/mkb-segment, én voorbij aan innovatie - waarmee de sector tegemoetkomt aan de door de commissie opgevoerde evolution gap.<sup>6</sup>

### Het gaat niet alleen om accountants

De SRA steunt (vanuit BW titel 9) de gedachtegang van de commissie om een in control statement in te voeren - te controleren door de accountant -, waarin ondernemingen hun verantwoordelijkheid voor de interne beheersing van de organisatie en de jaarstukken tot uitdrukking brengen. Aangezien de AO/IB ook van groot belang is in het mkb, stellen wij ons voor dat zo'n in control verklaring ook voor het nOOB-segment kan gelden. Wel is in samenspraak met verschillende belanghebbenden nader onderzoek nodig om te zoeken naar een vorm die praktisch uitvoerbaar en toetsbaar is en op een breed draagvlak kan rekenen.

Anders ligt dit bij de aanbeveling van de commissie om de communicatie tussen de extern publieke toezichthouder en de interne toezichthouder belast met de accountantscontrole te verbeteren. Uitgewerkt in 327 en vormgegeven in aanbeveling XVIII: *De toezichthouder maakt aan de interne toezichthouders van controlecliënten (bijvoorbeeld de audit commissies) inzichtelijk hoe kan worden omgegaan met bevindingen van de toezichthouder op de externe accountant. Daarin wordt onder meer toegelicht dat tekortkomingen op individuele dossiers niet noodzakelijkerwijs geëxtrapoleerd kunnen worden naar alle wettelijke controles van de desbetreffende accountantsorganisatie maar wel een begin kunnen of moeten zijn voor een gesprek of, en zo ja, hoe de kwaliteit van de controle verbeterd moet worden.*

SRA is het eens met de stelregel dat tekortkomingen op individuele dossiers niet noodzakelijkerwijs geëxtrapoleerd kunnen worden naar de kwaliteit van alle andere wettelijke controles van desbetreffende accountantsorganisatie dan wel desbetreffend team of professional. We zijn het echter pertinent oneens met de voorgestelde vermenging van bevoegdheden en taken. De bevindingen van de externe toezichthouder kennen altijd een voorlopig karakter. De rechtszekerheid van de professional komt met het voorstel van de commissie in het geding.

---

<sup>6</sup> Zie pagina 30 Voorlopige Bevindingen, Commissie Toekomst Accountancysector

Bij wetgeving/regelgeving is van belang dat men zich realiseert dat de regelgever in woorden zijn wil op legt. Deze woorden zijn niet eenduidig en moeten worden uitgelegd. De uitleg van de wet is in een rechtsstaat uiteindelijk (dwingend) voorbehouden aan de onafhankelijke rechter. Indien de wetgever meent dat (door de rechter) de wet onjuist wordt geïnterpreteerd, moet de wetgever via nieuwe wetgeving het misverstand verhelpen. Dit kan niet op een informele wijze. Bij toezicht en handhaving ontkomt degene die met toezicht en handhaving is belast niet aan interpretatie van wetten. De door de toezichthouder gekozen interpretatie is in een rechtsstaat altijd een voorlopige, totdat een rechter zich over een concreet geval heeft uitgesproken.

### Gebrek aan transparantie

We plaatsen de volgende kanttekeningen en vragen.

1. De commissie constateert dat een eenduidige maatstaf voor kwaliteit ontbreekt.  
*'In summary, this section has demonstrated the multi-faceted nature of audit quality, implying that there is no one superior way to measure and assess it.'*<sup>7</sup>  
De vraag is of een eenduidige maatstaf voor de kwaliteit van de wettelijke controle mogelijk is.
2. De commissie stelt dat drie niveaus van belang zijn om de kwaliteit van wettelijke controles te beoordelen:  
*(i) de uitkomst van het controleproces en de compliance-kwaliteit (op het niveau van een individuele opdracht),*  
*(ii) het bestaan, de opzet en de werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem (op het niveau van de accountantsorganisatie), en*  
*(iii) drivers die van materiële invloed zijn op de kwaliteit, zoals de cultuur binnen de accountantsorganisatie, de governance van een accountantsorganisatie en de beloningssystematiek.*  
  
SRA denkt dat de drie genoemde niveaus een te enge benadering bieden om de kwaliteit van de wettelijke controles te kunnen beoordelen. Gezien ook de verwijzing naar *'the multi-faceted nature'* bij 1, en de constatering bij (174) dat *'audit quality means different things to different people'*. In dat kader verwijzen we bijvoorbeeld ook naar de multistakeholder-benadering uit de green paper De definitie van Audit kwaliteit, die de Stuurgroep Publiek belang in juni 2017 publiceerde.<sup>8</sup> Bovendien zijn de drie niveaus 'slechts' randvoorwaarden waarbinnen de individuele professional zijn of haar werk moet doen; noodzakelijk voor de interne beheersing van de accountantsorganisatie maar niet als verantwoording of voor het aantoonbaar maken van kwaliteit.
3. De commissie stelt dat 'een markt niet kan sturen op kwaliteit wanneer deze niet transparant is'. Hier ligt onzes inziens de bias aan ten grondslag dat de kwaliteit slechts via de markt te regelen is. De vraag lijkt gerechtvaardigd of dit bij vertrouwensberoepen (artsen, advocaten, rechters, notarissen, accountants) het geval is. Kwaliteit in deze sectoren is veel te complex en te fluïde om er via de markt op te sturen. Onderbouwing voor de stelling dat 'transparantie nodig is om zicht te krijgen op de kwaliteit van de accountancysector', lijkt ons daarmee niet geleverd.
4. Gezien bovenstaande stellen wij onze vraagtekens bij uw aanbeveling om de kwaliteit van de wettelijke controles beter inzichtelijk te maken met jaarlijks te publiceren indicatoren, die gebaseerd zijn op de hierboven genoemde drie niveaus. Ook bij de voorgestelde standaardisatie van indicatoren stellen we onze vraagtekens: Doet dit recht aan de eerder geconstateerde complexiteit? Is dit ooit in een sector vertoond? Voor wie maken we deze kwaliteitsfactoren? Ondernemingen/gebruikers kunnen hier een 'credence good' niet beoordelen, zoals wetenschappelijk bewezen is en ook bijvoorbeeld via rapporten van de AFM<sup>9</sup> aangetoond.

<sup>7</sup> A Review of the Academic Literature of the Different Shades of Audit Quality (Detzen & Gold, Vrije Universiteit Amsterdam, 28 juni 2019), pagina 12

<sup>8</sup> [https://www.accountant.nl/globalassets/accountant.nl/in-het-publiek-belang/green\\_paper\\_audit\\_quality.pdf](https://www.accountant.nl/globalassets/accountant.nl/in-het-publiek-belang/green_paper_audit_quality.pdf)

<sup>9</sup> Verkenning Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector (AFM, 18 november 2018), pagina 9

(Meer) Transparantie gaat dat niet verhelpen. Indicatoren of kpi's bieden eerder een meetinstrument dat aandachtspunten creëert voor de interne beheersing en verder functioneren van de accountantsorganisatie zelf.

5. De commissie verwijst naar publicaties van de PCAOB die veel meer informatie bieden over de verscheidenheid van kwaliteitsaspecten van de accountantscontrole. Over welke publicaties heeft de commissie het? Heeft u daarbij ook rekening gehouden met het afwijkende normenkader dat de PCAOB hanteert?
6. De commissie stelt de accountantscontrole centraal in de beoordeling van de kwaliteit. Is het gezien de uitgangspunten van de verschillende wet- en regelgeving, niet meer legitiem om voor de beoordeling van de kwaliteit aansluiting te zoeken bij het kwaliteitsbeheersingssysteem en organisatorische aspecten die daar invloed op hebben?
7. De commissie stelt vast dat de kwaliteit van een wettelijke controle moeilijk in harde cijfers is te vangen (rdnr 175). Dit is wellicht ook de reden dat weinig harde data over de sector voorhanden is. Hoe verhoudt deze stelling zich tot de aanbeveling om te komen tot jaarlijks te publiceren indicatoren?
8. Op basis van de AFM Trendanalyse OKB, IKO en Oorzakenanalyse concludeert de CTA dat de mindere aandacht voor OKB's (opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen) en IKO's (intern kwaliteitsonderzoek) voor de betreffende segmenten geen positief beeld geeft.

Aantal vergunninghouders: 192

Aantal wettelijke controles bij SRA-kantoren: 6.453<sup>10</sup>

Aantal uitgevoerde OKB's op wettelijke controles: 1.044

Aantal oorzakenanalyses verricht: 73

AO's met OKB uitgevoerd: 140

AO's met IKO uitgevoerd: 119<sup>11</sup>

We verzoeken de commissie om dit beeld in context te plaatsen van alle kwaliteitsverbeterings- en beheersingsmaatregelen die accountantsorganisaties de laatste jaren ondernomen hebben. Wat het onderzoek niet vermeldt, is dat accountantsorganisaties in het nOOB-segment voor de kwaliteitsbeheersing en kwaliteitsbeoordelingen juist meer kiezen voor de zogenaamde verplichte consultaties. Dit instrument wordt op basis van risicoanalyse en het meer-ogen-principe veel directer en daarmee efficiënter in het mkb ingezet, bijvoorbeeld bij onderwerpen als continuïteitsvraagstukken, vastgoed of onderhandenwerk bij bouwondernemingen.

Uit eigen onderzoek naar Kwaliteitsbeheersing en kwaliteitsbevordering (SRA Kantorenbenchmark 2018, gepubliceerd september 2019) komt het volgende beeld. In 2018 is voor het eerst (in de uitvraag voor de SRA Kantorenbenchmark, red.) ook aandacht besteed aan de interne compliance werkzaamheden (uren) en de invulling van de externe compliance functie (uren en kosten). We zien hier een lineaire trend met de omvang van de kantoren. De procentuele verdeling van de urenbesteding verschilt enigszins tussen de invulling van de compliance functie zoals die intern dan wel externen wordt uitgevoerd.

Opvallend is dat naarmate de omvang van het kantoor toeneemt procentueel gezien de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling meer door externe deskundigen wordt uitgevoerd, terwijl de inspecties en dossierreviews een tegengestelde beweging vertonen.

---

<sup>10</sup> SRA beschikt niet over het onderscheid en de verdeling van het aantal wettelijke controles naar grootte accountantsorganisaties. De AFM zou op basis van de Monitorgegevens wel over deze verdeling moeten beschikken.

<sup>11</sup> Monitorgegevens AFM 2018

Klasse	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling		Inspecties en dossierreviews	
	Intern	Extern	Intern	Extern
1-25 fte	13%	17%	17%	30%
25-50 fte	10%	29%	23%	21%
50-150 fte	9%	25%	22%	37%
> 150 fte	10%	39%	27%	8%
SRA-gemiddelde	10%	28%	22%	26%

### Cultuur en goede prikkels

SRA is het met de commissie eens dat de cultuur van een organisatie ertoe doet. Aangezien accountants werken binnen de context van de organisatie (en het kwaliteitsstelsel), is de context automatisch van invloed op de werkzaamheden die zij verrichten. Ook onderschrijven we de zienswijze dat veranderingen binnen de organisatie – of dat nu met de cultuur te maken heeft of met andere processen - veelal een multidisciplinaire benadering nodig hebben. Bovendien speelt interne communicatie een enorme grote rol in het meenemen van de organisatie richting de gewenste normen en waarden.

De definitie van Schein biedt mooie aanknopingspunten om de instrumenten die we binnen de vereniging SRA inzetten verder te optimaliseren. Het in kaart brengen en bespreken van onderliggende en onbewuste aannames kan onze leden nog meer nieuwe inzichten bieden. Het ijsbergmodel van McClelland (visueel maken van zichtbaar en onzichtbaar gedrag) kan hierbij helpen.

Een kanttekening plaatsen we bij de aangehaalde tegenstellingen tussen commerciële cultuur en professionele waarden (rdnrs 267-269). Laten we het met elkaar gaan benaderen als de zoektocht naar de 'comfortabele spagaat'. Door op een positieve manier de uitdagingen te benadrukken, zal het ook positiever worden ontvangen. Dat is leiderschap. Een comfortabele kwaliteitsgerichte cultuur dient ingebed te zijn in de hele organisatie.

Kijkend naar de afgelopen vier jaar<sup>12</sup>, dan constateren we dat er heel veel gebeurd is bij alle SRA-leden. De SRA-cultuurscan en bijbehorende kwalitatieve trajecten binnen de kantoren hebben ervoor gezorgd dat leden zich meer dan bewust zijn van het op dagelijkse basis bezig moeten zijn met alle kwaliteitsdrivers. SRA vraagt bovendien van haar leden meer dan 'compliant te zijn' (een goede controle is een controle die resulteert in een AFM-proof controledossier). Vanzelfsprekend is nog een weg te gaan, ook waar het gaat om duurzame borging.

Tegelijkertijd moeten we ook reëel zijn: veel veranderingsprogramma's slagen er niet in de verandering succesvol af te ronden (Pettigrew, 1997; Boonstra, 2000). Onderzoek laat bijvoorbeeld zien dat bij herontwerp van bedrijfsprocessen meer dan 70% van de projecten niet aan de verwachtingen voldoet (Bashein, Marcus en Riley, 1994; Davidson, 1993).

<sup>12</sup> Eind 2015 verscheen het rapport In het publiek belang; het kan echt beter! voor accountantsorganisaties in het nOOB-segment.

Grootschalige technologische innovaties leiden vaak niet tot de gewenste verbetering van productiviteit, de toegevoegde waarde van een product of een toename van het vermogen te innoveren (Boonstra, 1997).<sup>13</sup>

Als laatste plaatsen we in dit kader een kanttekening bij uw aanbeveling (23): *'de meerderheid van het Nederlandse orgaan dat het beleid van de accountantsorganisatie uiteindelijk bepaalt, moet uit controlerende accountants bestaan'*. We hebben uit uw mondelinge toelichting begrepen dat het hier gaat om externe accountants, ingeschreven in het AFM-register.

Deze governance-maatregel gaat onzes inziens voorbij aan het belang dat accountantsorganisaties moeten hechten aan het leveren van kwaliteit bij elke vorm van dienstverlening; de maatregel gaat voorbij aan de werking van het kwaliteitsstelsel en de kwaliteitsborging die al plaatsvindt vanwege wet- en regelgeving en toezicht; en de maatregel gaat voorbij aan de praktische toepasbaarheid binnen en het karakter van kleinere, multidisciplinaire accountantsorganisaties.

### Concurrentie en beschikbaarheid

Het aangehaalde probleem van beschikbaarheid van goed gekwalificeerde medewerkers in de wettelijke controlepraktijk en het aantrekkelijk houden van het beroep zien wij breder.

De insteek en het doel van toezicht zou duurzame kwaliteitsverbetering en -borging, en het leren van fouten moeten zijn. Daar zit een opvoedkundig element in, dat we in de huidige dagelijkse toezichtspraktijk niet terugvinden. Ervaring leert dat de toezichthouder haar wijze van toezicht vanuit een handhavende rol te 'strafrechtelijk' insteekt (op zoek naar fouten in plaats van constateren of iets wel of niet voldoet), met alle gevolgen van dien. Niet alleen ontstaat daardoor een angstcultuur, maar ook bestaat er op deze wijze weinig ruimte voor intervisie binnen de sector. Bovendien ondermijnt het de professionele kritische instelling en -judgement van de accountant; juist een van de meest essentiële kenmerken van een professional in een 'principle based' omgeving, en binnen een intellectueel vrij beroep.

Om te voorkomen dat controleplichtige entiteiten (publiek of privaat) er niet in slagen een accountantsorganisatie te contracteren, beveelt de commissie aan om de toezichthouder of meest betrokken minister een aanwijzingsbevoegdheid te geven.

We merken op dat de beroepsorganisatie deze bevoegdheid kan uitoefenen. Met de suggestie om deze bevoegdheid aan de toezichthouder te geven, doorbreekt uw voorstel de trias politica (scheiding der machten)-gedachte.

Daarnaast doet uw commissie het voorstel om te onderzoeken in hoeverre het mogelijk is om de wettelijke eisen bij individuele accountantsorganisaties te differentiëren naar type klant. We plaatsen graag de volgende kanttekeningen. In de eerste plaats blijkt het in de praktijk ingewikkeld om binnen één accountantsorganisatie verschillende niveaus van kwaliteitsbeheersing te hanteren. Kantoren zullen hiervoor niet kiezen, en onzes inziens zal de (al bestaande) mogelijkheid niet leiden tot meer vergunninghouders in het OOB-segment.

In de tweede plaats willen we u wijzen op ontwikkelingen in IAASB-verband, namelijk de ontwikkeling van standaarden voor LCE's: *'Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options to Address the Challenges in Applying the ISAs'*.<sup>14</sup>

De IAASB erkent de wereldwijde oproep om issues inzake complexiteit, lengte, begrijpelijkheid, schaalbaarheid en proportionaliteit met betrekking tot de controlestandaarden te adresseren.

---

<sup>13</sup> Zie <http://www.jaapboonstra.nl/wp-content/uploads/2013/01/Veranderingsvermogen-van-Nederlandse-organisaties.pdf>

<sup>14</sup> <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Discussion-Paper-Audits-of-Less-Complex-Entities.pdf>

In dit kader heeft SRA het volgende standpunt ingenomen:

'We also note that existing legislation regarding oversight on statutory audits in the Netherlands allows for applying audit standards for middle sized entities commensurate with the size and complexity of the activities of such entities (Wta, art. 48a., sub 4).

The audit standards themselves, however, do not allow such application. This is another reason for our support to the present IAASB initiative, to bring more balance between the legislation on oversight and the legislation of our audit standards.'

(..) in improving audit standards with a focus on LCE's, the following crucial starting points should be taken into account:

- It should be avoided that different sets of audit standards can be regarded by interested parties as leading to an audit of a different status, increasing the expectation gap: an A-audit and a B-audit. The starting point should be: an audit is an audit. This should avoid misunderstanding with all interested parties;
- The principles underlying an audit should be based on a uniform framework, ie the present ISA's, which audit includes amongst others the features, mentioned on page 19 of the Discussion Paper. The ISA framework secures consistent audit quality;
- From an educational perspective it is best to have one set of standards, based on one framework;
- The new standards should clearly point out the requirements, applicable to audits of LCE's and to all other audits. As the standards will be incorporated in legal requirements it is vital to clearly describe requirements and the scope thereof.

(..) Based on these starting points, the best approach would be to make a distinction within the present standards between requirements, applicable to all audits (including LCE's) and other requirements which one selects based on professional judgement, taking the complexity of the company, the individual items in the financial statements and the relevant assertion in mind.

Adoption of this customized approach would lead to one robust set of standards, based on the present ISA's, resulting in a clear set of standards, applicable to LCE's. The requirements, applicable to audits of CE's (Complex Entities) and LCE's, could then be described as key requirements.

The alternative, a separate set of standards for audits of LCE's, would not be more clear for practitioners and would have the disadvantage that the status of such a set could lead to misunderstanding with interested parties.

The approach described could be introduced step by step for each of the standards, for example giving priority to standards 200, 315 and 540. Such an approach could be implemented rather soon, which we consider a major advantage thereof.

We feel that audit requirements relating to fraud, corruption and continuity should not be different for audits of LCE's and audits of other entities.<sup>15</sup>

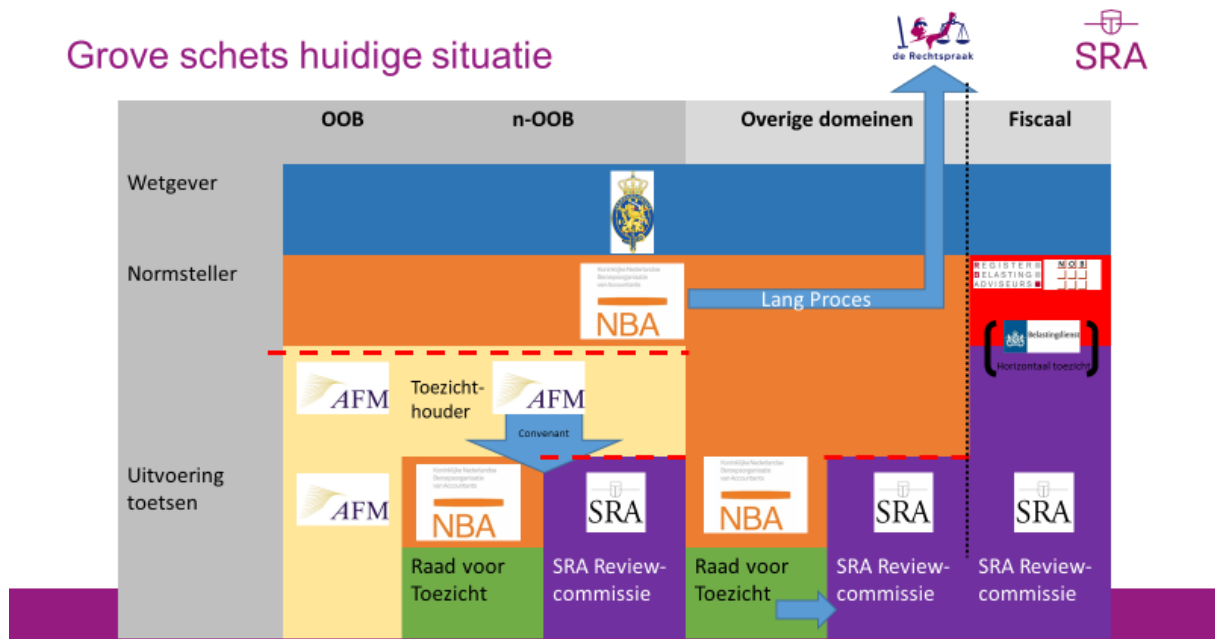
---

<sup>15</sup> <https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/comments/CommentsSRAIAASBLCEssept2019.pdf>



## Het stelsel van toezicht voldoet niet

Zoals we in het voorwoord al hebben aangegeven, bevatten de Voorlopige bevindingen een aantal essentiële en fundamentele omissies en daarmee onjuiste uitgangspunten, op basis waarvan de commissie conclusies en aanbevelingen heeft geformuleerd. Voor een goede duiding van de bestaande toezichtstructuren verwijzen we gemakshalve naar onderstaande afbeelding en naar de verdere uitwerking op pagina 18. Ook zoomen we daar dieper in op enkele bevindingen van de commissie.



Kijkend naar de opzet, bestaan en werking van het toezichtstelsel, concluderen wij dat de opzet en het bestaan voldoen; de werking van het stelsel voldoet echter (nog) niet. Het SRA-bestuur heeft in de Verkenning van het toezicht op accountantsorganisaties; Terug naar de wettelijke basis<sup>16</sup> ten aanzien hiervan geconcludeerd:

1. Er bestaat een spanningsveld tussen opzet, bestaan, werking en doel van het onafhankelijk, publieke toezicht zoals beschreven in de Wta en zoals in de praktijk uitgeoefend en ervaren. Het wettelijke kader (in letter en geest) biedt echter voldoende aanknopingspunten om te komen tot duurzame, toekomstbestendige kwaliteitsborging en toezicht.
2. Gedragstoezicht vraagt om een andere insteek en kent een opvoedkundig element dat we in huidige toezicht te weinig terugzien.
3. Extern toezicht op kwaliteit bevorderende maatregelen vanuit de sector die niet zijn vastgelegd in wet- en regelgeving, staat op gespannen voet met de trias politica-leer.
4. De wijze van handhaving kent geen positieve spin off.
5. Er bestaat onduidelijkheid over rollen; daar waar de toezichthouder zich veel te assertief opstelt en over de wettelijke kaders heen beweegt, zou de regelgever (beroepsorganisatie) zich veel meer moeten laten gelden.

<sup>16</sup> Verkenning van het toezicht op accountantsorganisaties; Terug naar de wettelijke basis', SRA (mei 2018); bijlage bij de SRA Position Paper ~ Inbreng aan de CTA, 17 april 2019

6. De controlestandaarden (NV COS) bieden geen eenduidige normen en daarmee geen eenduidige interpretatie, is ook niet bedoeld als juridisch (handhaving) kader<sup>17</sup>.
7. De nadruk binnen het toezicht ligt te zeer op dossieronderzoek (middel is doel geworden) in plaats van het verbeteren van het kwaliteitsbeheersing/borgingsysteem (het eigenlijke doel van de wet).

In algemene zin bevelen wij aan het toezicht duidelijk te richten op het wettelijk kader, vastgelegd in de Wta. Wanneer de focus van het toezicht ligt op de accountantsorganisatie c.q. het kwaliteitsborgingsysteem (hoofdaddressant), worden daarmee ook indirect de werkzaamheden van de externe accountant geborgd. Daarmee kan het doel van het toezicht op effectieve en efficiënte wijze worden gerealiseerd. Concreet betekent dit onder meer:

1. Scherpe focus op de vraag of de accountantsorganisatie qua opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en inzake overige wettelijke eisen al dan niet voldoet aan de bestaande wet- en regelgeving, onder meer Wta/Bta.
2. Dossieronderzoeken plaatsen in kader van punt 1, hetgeen betekent random selectie en minder intensief.
3. In de NV COS expliciteren dat op basis van de wet bij controles van middelgrote ondernemingen rekening gehouden mag worden met de omvang en complexiteit van de activiteiten.
4. In de NV COS het principe verankeren dat de accountant gefundeerd, goed beargumenteerd alsook gedocumenteerd mag en kan afwijken van de geboden guidance. Dit is noodzakelijk voor de verbinding met de praktijk.<sup>18</sup>
5. Intensieve afstemming met beroepsorganisatie over normstelling en interpretatie van normen.
6. Gesignaleerde ernstige onvolkomenheden in individuele wettelijke controles voorleggen aan de Accountantskamer (opbouw jurisprudentie).
7. Lerend vermogen bevorderen. De sector wil sneller leren van de toezicht bevindingen. Dit vereist kortere doorlooptijden en snellere formele feedback van toetsingsbevindingen.
8. Communicatie afstellen op evenwichtige beeldvorming gebaseerd op het geheel van de AFM-bevindingen.

SRA is het met de commissie eens dat de efficiency binnen én de effectiviteit van het huidige toezichtstelsel (en daarmee van de kwaliteit van de wettelijke controle) verbetering behoeft; met name het deel dat ziet op het nOOB-segment.

Onze taxatie is evenwel dat dit binnen het huidige stelsel zoals vastgelegd en geregeld in huidige wetgeving kan plaatsvinden. Aanpassingen van het normenkader (met name de NV COS 200-serie) en van de toetsingscriteria (met name de schaalbaarheid die artikel 48a, Wta biedt), zijn daarbij de eerste aanknopingspunten. Dit heeft het SRA-bestuur begin dit jaar verder uitgewerkt in het standpunt Toezicht op maat.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Vergelijk ACCA 2019, p.10: 'differences in interpretation of auditing standard or regulatory requirements between practitioners and regulators'; pagina 81, Voorlopige bevindingen Commissie Toekomst Accountancysector

<sup>18</sup> De Less Complex Entities (zie pagina 13 en 14) bieden hiervoor een aanknopingspunt.

<sup>19</sup> Het standpunt Toezicht op maat is als bijlage toegevoegd bij de SRA Position Paper ~ Inbreng aan de CTA (17 april 2019)



Met Toezicht op maat, dat de werking van bestaande wetgeving als basis heeft, wil SRA de twijfel en discussies over het functioneren van het huidige toezichtmodel wegnemen, de verwachtingen van het maatschappelijke verkeer in acht nemen en bijdragen aan eenduidige kaders en vertrouwensherstel in het wettelijke controledomein. Toezicht op maat is tegelijkertijd een oplossingsrichting voor de door de commissie geconstateerde noodzaak van differentiatie (segmentatie en proportionaliteit) naar type klant/opdracht.

#### **Toezicht op maat**

- heeft de werking van de Wta (met name artikel 48 en 48a) en Bta als uitgangspunt
- neemt het mkb en de betekenis daarvoor van de gemengde praktijk als uitgangspunt
- geeft invulling aan het onderscheid tussen OOB en nOOB-opdrachten
- geeft invulling aan proportionaliteit: toezicht op basis van schaal en complexiteit accountantsorganisatie en gecontroleerde
- geeft de AFM de expliciete mogelijkheid zich volledig te focussen op OOB
- verankert in de wet dat toezicht op nOOB wordt uitgevoerd door andere, geaccrediteerde partijen
- geeft de AFM de expliciete mogelijkheid de toetsingssystemen en -processen te toetsen van de te accrediteren partijen
- neemt het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties als uitgangspunt
- komt tegemoet aan de maatschappelijke verwachtingen bij de toezichthoudende functie van de accountant (fraude, corruptie en discontinuïteit)
- neemt nadrukkelijk kwaliteitsverbetering en leren van fouten als uitgangspunt
- is volwassen toezicht waarbij toezichthouder en gecontroleerde zich samen committeren aan hoge kwaliteit.

Vanzelfsprekend staat SRA open voor een constructieve dialoog met de CTA, AFM, NBA en andere stakeholders om te onderzoeken met welke aanpassingen bovengenoemde uitgangspunten zo goed mogelijk zijn geborgd in de toezichtstructuur. Niet alleen kunnen een aanpassing van het normenkader of toetsingscriteria onderwerp van gesprek zijn, ook een verdere vereenvoudiging van het huidige proces met twee convenanten kan besproken worden.

Mogelijke denkrichtingen kunnen daarbij zijn:

1. Een convenant tussen enerzijds toezichthouder en anderzijds een nieuw te creëren onafhankelijk orgaan (vallend onder de PBO) dat de kwaliteitstoetsingen gaat aansturen. SRA en NBA zouden daarin kunnen participeren.
2. Een stelsel van accreditatie met meerdere partijen waarin de AFM eisen aan de kwaliteitstoetsingen stelt om de accreditatie uit te voeren: Toezicht op maat zoals hierboven geschreven.

Wij bevelen in ieder geval nadrukkelijk aan het huidige stelsel als startpunt te nemen, niet alleen omdat onzes inziens het kind met het badwater wordt weggegooid maar ook vanwege mogelijke effecten op beeldvorming en perceptie bij stakeholders.

We geven in overweging:

- Hoe zullen stakeholders reageren als we opnieuw bij de tekentafel beginnen? Wat zegt dat over de afgelopen jaren van toezicht? Wat zegt dat over alle verbeteringen in de sector die wel zijn gerealiseerd?
- Wat garandeert dat een eventuele nieuwe toezichtstructuur wel voldoet?

## HET STELSEL VAN TOEZICHT

### Samenvatting

#### Wettelijke basis

De Wta hanteert gedifferentieerde eisen in combinatie met een differentiatie in het toezicht. Aanknopingspunt van het toezicht is de accountantsorganisatie. De Wta is principle based en bevat hoofdnormen waar de accountantsorganisatie en de externe accountant aan moeten voldoen. Deze hoofdnormen zijn met name procesmatig en randvoorwaardelijk van aard en worden in meer of mindere mate uitgewerkt in het Bta. De Bta verwijst voor het inhoudelijke normenkader naar de reglementering van de beroepsorganisatie, zoals verordeningen en nadere voorschriften, met als basis de standaarden van IFAC; nadere invulling en verdere uitwerking van de normen zal waar passend gebeuren via de zelfregulering.

Het toezicht zelf vult de toezichthouder risico-georiënteerd in, waardoor minder aandacht zal worden besteed aan accountantsorganisaties die naar het oordeel van de toezichthouder een beperkter risicoprofiel kennen. De toezichthouder houdt bij de uitvoering van het toezicht op naleving van de wet, rekening met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door andere organisaties (NBA, SRA). Aansluiting bij SRA kan als verlichtende factor gelden. De toezichthouder is belast met de handhaving.

#### De praktijk

De Wta wordt in de praktijk exact uitgevoerd zoals bedoeld en beschreven. De AFM is de onafhankelijk publiek toezichthouder die rekening houdt met de kwaliteitstoetsingen door andere organisaties. Ten aanzien van die toetsingen concluderen we: AFM, NBA en SRA hanteren dezelfde wettelijk vastgestelde kaders, namelijk bestaande (inter)nationale wet- en regelgeving. Toetsingen van AFM, NBA en SRA richten zich op het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie. AFM, NBA en SRA hanteren daarbij dezelfde stelregel dat de beoordeling van het kwaliteitsbeheersingssysteem ten minste gebaseerd is op toetsing van een selectie controledossiers. De NBA en SRA hanteren dezelfde vragenlijsten binnen het systeem van kwaliteitsborging. AFM, NBA en SRA hanteren dezelfde wettelijk vastgestelde frequentie in het wettelijke controledomein. Met dit model wordt vermeden dat er een dubbeling van inspecties en toetsingen plaats vindt waardoor minder beslag wordt gelegd op schaars personeel. Met de commissie constateren wij dat er verschillen in invalshoeken bestaan. In het kader van deze verschillende invalshoeken is het ook van belang om de verschillen van 'organisatietype' (en daarmee mogelijkheden) tussen NBA en SRA te onderkennen.

#### Samenwerking AFM-SRA

De AFM en de SRA onderkennen dat het proces van samenwerken op grond van het convenant met als doel het verhogen van de kwaliteit van de wettelijke controles van doorlopende aard is. Beide partijen nemen de noodzakelijke maatregelen ter bevordering van deze samenwerking en de verhoging van de kwaliteit van wettelijke controles. Ook dragen AFM en SRA zorg voor kennisuitwisseling over de door de AFM en SRA gehanteerde werkwijzen.

In de praktijk vindt gezamenlijke kwaliteitsbevordering plaats op divers gebied (thema's) en met verschillende instrumenten en middelen.

## Wettelijke basis

Toezicht op accountantsorganisaties (i.e. accountantskantoren met een vergunning om wettelijke controles te verrichten) is geregeld in de Wet Toezicht accountantsorganisaties (Wta).

De Wta regelt en beschrijft ten aanzien van het onderwerp van toezicht onder meer dat

1. De Autoriteit Financiële Markten (AFM) onafhankelijk publiek toezicht houdt op de naleving van de regels die worden gesteld aan accountantsorganisaties en externe accountants die wettelijke controles verrichten;
2. De AFM accountantsorganisaties toegang verleent tot de markt met de uitgifte van een vergunning, wanneer de accountantsorganisatie heeft aangetoond dat zij voldoet aan de in de Wta benoemde en gestelde regels;
3. Vergunning houdende accountantsorganisaties en aan hen verbonden externe accountants moeten voldoen aan de in de Wta gestelde regels;<sup>20</sup>
4. Er aanvullende regels (kunnen) worden gesteld aan accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij organisaties van openbaar belang;<sup>21 22</sup>

De reikwijdte van de Wta (en daarmee van het onafhankelijk publiek toezicht) wordt omschreven in de Memorie van Toelichting<sup>23</sup>:

- A. *Wettelijke controle: Het toezicht heeft betrekking op eenieder die ten behoeve van het maatschappelijk verkeer wettelijke controles van financiële verantwoordingen van ondernemingen of instellingen verricht met het oogmerk een accountantsverklaring te verstrekken.*
- B. *Accountantsorganisatie: Het aanknopingspunt voor het toezicht is de accountantsorganisatie die opdrachten aanvaardt tot het verrichten van wettelijke controles. Rechtspersoonlijkheid is niet verplicht. Een accountantsorganisatie kan ook een natuurlijk persoon zijn.*
- C. *Externe accountants: externe accountants in de zin van dit wetsvoorstel zijn natuurlijke personen die accountantsverklaringen afgeven. Zij zijn verbonden aan of werkzaam bij een vergunning houdende accountantsorganisatie en verrichten werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van wettelijke controles. De markttoegang voor de externe accountant is dus gekoppeld aan de vergunningverlening aan de accountantsorganisatie. Externe accountants moeten zijn ingeschreven in het register van de AFM.*
- D. *Organisatie van openbaar belang: Het toezicht heeft betrekking op iedere accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht. Een wettelijke controle kan plaatsvinden bij een grote beursgenoteerde vennootschap, maar ook bij een klein familiebedrijf. De uit te voeren controle bij een klein familiebedrijf verschilt van die bij een beursgenoteerde onderneming. Aspecten als vakbekwaamheid en de inrichting van de bedrijfsvoering zullen wezenlijk kunnen verschillen tussen de twee activiteiten. Met toezicht gaan extra kosten gepaard en daarom is het niet wenselijk dat op alle te onderscheiden bezigheden van de accountantsorganisatie eenzelfde vorm van toezicht of toezicht van dezelfde intensiteit van toepassing is. Een vorm van differentiatie is uit het oogpunt van beperking van de administratieve lasten wenselijk. In het wetsvoorstel is dit uitgewerkt door een onderscheid aan te brengen tussen «organisaties van openbaar belang» enerzijds en overige organisaties anderzijds.*

---

<sup>20</sup> Wta, hoofdstuk 3

<sup>21</sup> Wta, artikelen 22 t/m 24

<sup>22</sup> Zie Wta, artikel 1.11 voor de definitie van organisatie van openbaar belang

<sup>23</sup> Tweede Kamer der Staten-Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 11-12.

- E. *Onafhankelijk publiek toezicht: Het onafhankelijk publiek toezicht wordt uitgeoefend door de AFM. Het toezicht is risico-georiënteerd, waardoor minder aandacht zal worden besteed aan accountantsorganisaties die naar het oordeel van de toezichthouder een beperkter risicoprofiel kennen. Dit is onder meer het geval indien zij controles verrichten bij organisaties die geen organisatie van openbaar belang zijn.*
- F. *Invulling door zelfregulering voor zover passend: Het wetsvoorstel bevat de hoofdnormen. De invulling daarvan vindt in beginsel plaats door de regels die binnen de zelfregulering door de NBA (NIVRA en NOvAA) zijn uitgewerkt. Passen de door de zelfregulering uitgewerkte regels niet binnen de in de wet gestelde algemene normen dan worden bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels gesteld die de desbetreffende normen uit de wet alsnog adequaat invullen.*

De Wta regelt en beschrijft (onder meer) ten aanzien van toetsingen dat

5. De AFM bij de uitvoering van het toezicht op naleving van de wet, rekening houdt met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door andere organisaties, waaronder de beroepsorganisatie;<sup>24</sup>
6. De AFM ten minste eenmaal in de zes jaar of zoveel vaker als nodig is op basis van een risicoanalyse, beoordeelt of een accountantsorganisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet en de EU-verordening bepaalde. Indien een accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang, beoordeelt de AFM, in afwijking van het eerste lid, ten minste eenmaal in de drie jaar of die organisatie voldoet aan het bij of krachtens deze wet bepaalde (toetsingsfrequentie);
7. De AFM haar beoordeling (*van het kwaliteitsstelsel, red.*) ten minste baseert op een toetsing van een selectie van controledossiers. Deze beoordeling is passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen, bedoeld in artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn, worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt (toetsingssystematiek);

Ten aanzien van punt 5 (en punt F op de vorige pagina) zij nog het volgende opgemerkt:

De Memorie van Toelichting gaat in op de gevolgen van de introductie van onafhankelijk publiek toezicht voor marktwerking c.q. de belasting voor kleinere accountantskantoren. In dat kader is een verlichtende factor opgenomen:

*“Het wetsvoorstel stelt eisen met betrekking tot de bedrijfsvoering van accountantsorganisaties, die voor kleinere kantoren wellicht in verhouding zware administratieve lasten tot gevolg zouden kunnen hebben. Ter verlichting van de administratieve lasten zullen gedifferentieerde eisen worden gehanteerd in combinatie met een differentiatie in het toezicht. Hiertoe zal in lagere regelgeving opgenomen worden dat in specifieke gevallen bepaalde bedrijfsvoeringaspecten via samenwerkingsovereenkomsten kunnen worden geregeld. In concreto betekent dit dat aansluiting bij de overkoepelende organisatie SRA – als «backoffice» voor kleinere kantoren – als verlichtende factor kan gelden. Tegelijkertijd zullen in het wetsvoorstel en in de dagelijkse praktijk zwaardere eisen gesteld worden aan de accountantsorganisaties die organisaties van openbaar belang controleren”.*<sup>25</sup>

<sup>26</sup>

<sup>24</sup> Wta, artikel 48

<sup>25</sup> Tweede Kamer der Staten-Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina 41.

<sup>26</sup> Dit uitgangspunt is het fundament en de legitimatie voor schaalbaarheid van (toezicht op) organisaties.

Het Bta gaat nader in op de eisen waaraan het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantsorganisatie moet voldoen. Uit artikelen 8 en 22 van het Bta volgt dat het stelsel moet voldoen aan de volgende eisen:

- het is beschreven
- het is schriftelijk vastgelegd
- het wordt ten minste zeven jaar na vastlegging bewaard
- het wordt meegedeeld aan alle medewerkers
- het is toegankelijk voor alle medewerkers
- het wordt regelmatig geactualiseerd
- het wordt aangepast als blijkt dat dit noodzakelijk is naar aanleiding van interne kwaliteitsbewaking, incidenten of externe toetsingen
- het wordt nageleefd.

Het stelsel van kwaliteitsbeheersing omvat onder meer de door de accountantsorganisatie voorgeschreven standaarden, beschrijvingen en procedures voor:

- het zorgdragen voor de naleving van wet- en regelgeving door externe accountants
- het geheimhouden van vertrouwelijke gegevens
- het accepteren en uitvoeren van opdrachten
- het waarborgen van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie
- het waarborgen van een beheerste en integere bedrijfsvoering
- de wijze waarop de accountantsorganisatie de naleving van de voorgeschreven standaarden, beschrijvingen en procedures waarborgt door kwaliteitsbewaking.

De Wta regelt en beschrijft ten aanzien van handhaving dat

8. De AFM is belast met de uitvoering en handhaving van de EU-Verordening<sup>27</sup>;
9. De AFM bepaalde bevoegdheden krijgt om te handhaven bij accountantsorganisaties waaraan een vergunning is verleend en die niet voldoen aan hetgeen bij of krachtens de Wta of bij de EU-verordening is bepaald, door middel van:
  - normoverdragend gesprek/brief
  - openbare waarschuwing via persbericht
  - publicatie op waarschuwingslijst
  - aanwijzing
  - last onder dwangsom
  - (bestuurlijke) boete
  - heenzending bestuurder
  - aanwijzing stille curator
  - vergunningintrekking
  - toezegging.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Wta, artikel 51a

<sup>28</sup> <https://www.afm.nl/nl-nl/over-afm/werkzaamheden/maatregelen/soorten-maatregelen>

Zie ook Wta, artikelen 52-58

## De praktijk

Hoe werkt de wettelijke basis nu in de praktijk?

- Er is één toezichthouder, de Autoriteit Financiële Markten, die onafhankelijk publiek toezicht houdt;
- De AFM houdt bij de uitvoering van het toezicht op naleving van de wet, rekening met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door andere organisaties (in het wettelijke controledomein): ergo NBA en SRA;
- De AFM is belast met de handhaving bij accountantsorganisaties die niet voldoen aan datgene wat bij of krachtens de Wta of EU-verordening is bepaald. De NBA en SRA zijn niet belast met handhaving waar het gaat om het niet voldoen aan het gestelde in de Wta, het wettelijke controledomein.

## **Toetsingen**

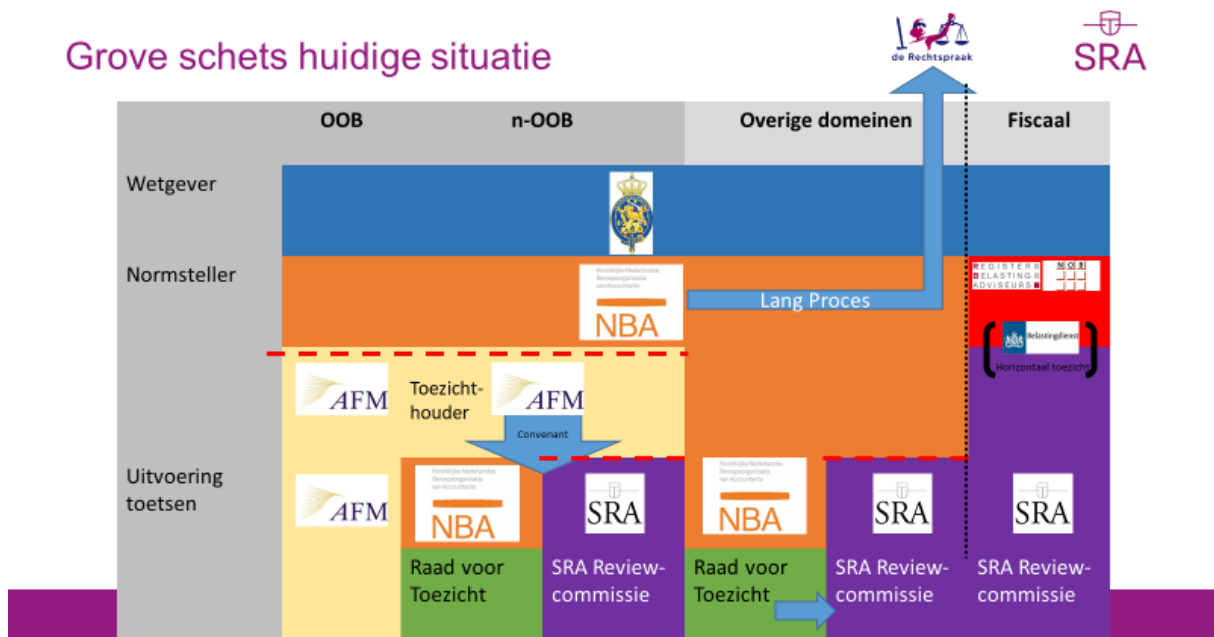
Inzoomend op de toetsingssystematiek en toetsingsfrequentie binnen het wettelijke controledomein, constateren wij het volgende:

1. AFM, NBA en SRA hanteren dezelfde wettelijk vastgestelde kaders, namelijk bestaande (inter)nationale wet- en regelgeving. Op Europees niveau is de EU-Verordening betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen van belang. In Nederland is het toezicht op accountantsorganisaties primair geregeld in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en de daarop gebaseerde AMvB, het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta). Daarnaast is ten aanzien van de eisen die gesteld worden aan de wettelijke controle, de Wet op het accountantsberoep (Wab) en de daarop gebaseerde regelgeving van de beroepsorganisatie NBA relevant. Deze regelgeving bestaat onder meer uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), de verordening inzake onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO), en de Nadere Voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS).
2. Toetsingen van AFM, NBA en SRA richten zich op het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie. Dit is vastgelegd in de Wta, Bta en in de Verordening van Kwaliteitsbeoordelingen.
3. AFM, NBA en SRA hanteren daarbij dezelfde stelregel dat de beoordeling van het kwaliteitsbeheersingssysteem ten minste gebaseerd is op toetsing van een selectie controledossiers. Dit is conform de Wta (artikel 48a, lid 3), Toetsingsprotocol Raad voor Toezicht (NBA), Reviewreglement Reviewcommissie, Handboek Wta-toetsingen (SRA); De hoogste bestuursrechter heeft juni jl. in dit kader wel uitgesproken dat de beoordeling van dossiers sec niet zonder meer kan leiden tot een uitspraak over het kwaliteitsbeheersingssysteem en de zorgplicht van de accountantsorganisatie in dat kader.
4. De NBA en SRA hanteren dezelfde vragenlijsten binnen het systeem van kwaliteitsborging (werkdocument bij convenant AFM).
5. AFM, NBA en SRA hanteren dezelfde wettelijk vastgestelde frequentie in het wettelijke controledomein, zoals vastgelegd in de Wta (artikel 48, lid 1). Reguliere toetsingen vinden ten minste eenmaal in de zes jaar plaats, of zoveel vaker als nodig is op basis van een risicoanalyse<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> Als extra waarborg (dus los van wet- en regelgeving) en in het kader van frequentere begeleiding heeft SRA daarom 'inventarisatie-gesprekken' binnen de SRA-reviewcyclus geïntroduceerd. Dat betekent dat SRA-kantoren met een Wta-vergunning minimaal eens per drie jaar getoetst worden.





Ten aanzien van de invalshoeken constateren wij met de commissie dat daar verschillen bestaan.

- a. De AFM is toezichthouder op 'slechts' het wettelijke controledomein, en richt zich bij de uitvoering van de toetsingen in dat domein primair op de accountantsorganisaties die OOB-opdrachten uitvoeren. Dat betekent in de praktijk dat de AFM eenmaal (in 2013) een themaonderzoek in het nOOB-segment heeft uitgevoerd. Enerzijds bieden de Wta (artikel 48) en de Memorie van Toelichting<sup>30</sup> daarvoor nadrukkelijk ruimte. Anderzijds vindt SRA het -binnen de context van de verwachtingen bij maatschappelijke stakeholders-, van belang dat elke accountantsorganisatie binnen het wettelijke domein recht heeft op en baat heeft bij goed en frequent toezicht.
- b. De NBA/Raad voor Toezicht en SRA/RC toetsen niet alleen het wettelijke controledomein (nOOB-opdrachten), maar ook de andere domeinen (de 'NBA-domeinen') binnen de accountancywerkzaamheden van een accountantskantoor: vrijwillige controle, samenstellen, beoordelen, overige accountantsopdrachten. Met dit model wordt vermeden dat er een dubbeling van inspecties en toetsingen plaats vindt waardoor minder beslag wordt gelegd op schaars personeel. Deze toetsingen worden door de CTA niet meegenomen in haar onderzoek.
- c. De SRA toetst/beoordeelt bovendien het hele pakket aan dienstverlening van een SRA-kantoor, waaronder bijvoorbeeld het fiscale (Horizontaal toezicht) en Wwft (BFT)-domein. Maar ook bijvoorbeeld de aanbevelingen uit het rapport In Publiek belang; het kan echt beter!, zijn onderdeel van de toetsingen door de Reviewcommissie.
- d. De NBA heeft aan haar toetsingsinstrumentarium een zogenaamde voortgezette toetsing toegevoegd: Wanneer de toetser tekortkomingen signaleert die relatief eenvoudig en binnen 3 maanden kunnen worden hersteld, kan hij zijn advies voor het eindoordeel nog even aanhouden. De getoetste kan dan in deze periode de tekortkomingen herstellen, waarna de toetsing wordt voortgezet en afgerond door de toetser en een advies voor het eindoordeel wordt gegeven.<sup>31</sup>

<sup>30</sup> Tweede Kamer der Staten-Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina's 35 en 39

<sup>31</sup> <https://www.nba.nl/kwaliteitsbevordering/toetsingen/>

- e. De SRA heeft aan haar toetsingsinstrumentarium een zogenaamd inventarisatiegesprek toegevoegd: ter vaststelling van het goed functioneren van het kwaliteitssysteem (opzet en bestaan van het stelsel van kwaliteitsbeheersing) worden alle SRA-leden (dus niet alleen kantoren met een Wta-vergunning) periodiek bezocht. Dit extra toegevoegde instrument is vastgelegd in het werkdocument nadere operationele afspraken tussen AFM en SRA.<sup>32</sup>

In het kader van deze verschillende invalshoeken is het ook van belang om de verschillen van 'organisatietype' (en daarmee mogelijkheden) tussen NBA en SRA te onderkennen:

De NBA is een beroepsorganisatie die zich onder meer richt op het bevorderen van een goede beroepsuitoefening van haar individuele leden: RA's en AA's (de professionals).

Kantoren (accountantsorganisaties), die onderwerp zijn van toetsing en uiteindelijk toezicht in het wettelijke controledomein, zijn dus geen lid. Dat betekent dat de afstand tussen de beroepsorganisatie en de accountantsorganisaties (met name die in het nOOB-segment) relatief gezien groot is.

De uitvoering van de toetsingen is neergelegd bij de onafhankelijke Raad voor Toezicht.

De NBA kent sinds 2012 een convenant met de AFM.

SRA is een vereniging van kantoren; Kantoren kiezen vrijwillig voor lidmaatschap.

191 leden (van de 380) beschikken over een Wta-vergunning.

De vereniging SRA bewaakt het kwaliteitsniveau van de leden. Dat doet zij door het stimuleren en toetsen van de naleving door de leden, van de voor hen geldende wettelijke bepalingen en overige van overheidswege en door bevoegde publiekrechtelijke beroepsorganisaties gegeven regels.<sup>33</sup>

De door de algemene ledenvergadering vastgelegde kwaliteitseisen<sup>34</sup> worden getoetst door een onafhankelijke reviewcommissie (RC).<sup>35</sup>

De vereniging SRA kan -naast en los van wet- en regelgeving- additionele kwaliteitseisen stellen en instrumenten inzetten om de kwaliteit van haar leden te bewaken en te borgen<sup>36</sup>. Binnen de vereniging (backoffice) wordt kennis gedeeld en intervisie gepleegd op diverse gebieden (vaktechniek, hrm, digitalisering, strategie) en -juist- thema's die gerelateerd zijn aan kwaliteit. Het adaptieve en lerend vermogen wordt zo aangezwengeld en vergroot. Bureau, bestuur en RC hebben op dagelijkse basis contact met alle SRA-leden.

De SRA kent sinds 2008 een convenant met de AFM. Dat betekent dat de RC vijf jaar langer getoetst heeft (dan de Raad voor Toezicht) en zicht heeft op het (bevorderen en bewaken van het) kwaliteitsstelsel van de SRA-leden met een Wta-vergunning.

### **Samenwerking AFM en SRA**

Ten aanzien van de samenwerking middels het convenant stelt de AFM:

*'Samenwerkende Registeraccountants & Accountants-Administratieconsulenten (SRA) is een netwerkorganisatie van 370 zelfstandige accountantskantoren met 900 vestigingen in Nederland (bron: [www.sra.nl](http://www.sra.nl)). Meer dan de helft van het aantal Wta-vergunninghouders is aangesloten bij SRA. SRA biedt de aangesloten kantoren praktische en strategische ondersteuning voor de bedrijfsvoering van deze kantoren. Als onderdeel van deze ondersteuning voert SRA kwaliteitstoetsingen uit bij de aangesloten kantoren. **Daarmee stelt SRA zich ten doel stelt een doeltreffende bijdrage te leveren aan de uitvoering door de AFM van het toezicht op de naleving van de Wta.** In dit kader heeft de AFM met SRA een convenant afgesloten en maakt de AFM gebruik van de uitkomsten van de SRA-kwaliteitstoetsingen in haar toezicht.*

<sup>32</sup> Actualisering werkdocument nadere operationele afspraken AFM en SRA (11 oktober 2016), punt 2.2. en 2.3

<sup>33</sup> Artikel 3, Statuten SRA, Wta artikel 48a lid 1

<sup>34</sup> Kwaliteitsbeleid SRA en Kaders bij Kwaliteitsbeleid SRA, goedgekeurd op de Algemene Ledenvergadering d.d. 13 december 2018; reeds in uw bezit

<sup>35</sup> Artikel 4, Statuten SRA

<sup>36</sup> Zie daarvoor bijlage 1. Kwaliteitstoetsingen, aan uw commissie overhandigd op 14 oktober jl.



*Ook als een accountantsorganisatie al een vergunning heeft, blijft de AFM toezien of de normen van de Wta worden nageleefd. Is de accountantsorganisatie aangesloten bij de SRA (Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-administratieconsulenten)? Dan houdt de AFM rekening met de uitkomsten van de inspecties door de SRA. De AFM heeft namelijk een samenwerkingsconvenant met de SRA. De AFM blijft wel de verantwoordelijkheid houden voor het toezicht.<sup>37</sup>*

Het werkdocument bij het convenant regelt de operationele afspraken:

*'De AFM en de SRA onderkennen dat het proces van samenwerken op grond van het bovengenoemde convenant met als doel het verhogen van de kwaliteit van de wettelijke controles van doorlopende aard is. Beide partijen nemen de noodzakelijke maatregelen ter bevordering van deze samenwerking en de verhoging van de kwaliteit van wettelijke controles. Ook zullen beide partijen zorg dragen voor kennisuitwisseling over de door de AFM en SRA gehanteerde werkwijzen.'<sup>38</sup>*

Het werkdocument zoomt in op het systeem van kwaliteitsborging van de vereniging SRA, de toetsingssystematiek van de Reviewcommissie (inventarisatiegesprek, dossieronderzoek en kantooronderzoek; verbeterplannen; hertoetsingen), verslaglegging van toetsingsuitkomsten, de wijze van informeren van de AFM van toetsingsuitkomsten en wijze van overdracht dossiers aan AFM.<sup>39</sup>

Elk kwartaal vindt een operationeel overleg plaats tussen AFM en Reviewcommissie (RC). Twee tot vier keer per jaar vinden toetsersbijeenkomsten (AFM, Raad voor Toezicht, Reviewcommissie) plaats waarbij de onderwerpen 'normering' en 'oordeelsvorming' een centrale plaats innemen. Minimaal twee keer per jaar vindt een bestuurlijk overleg tussen AFM en SRA plaats.<sup>40</sup>

#### Operationeel overleg AFM-Reviewcommissie

Eens per kwartaal vindt operationeel overleg plaats tussen de toezichthouder en de Reviewcommissie. Continue evaluatie van de operationele zaken vindt daar plaats. Daarbij wordt gesproken, gediscussieerd en afgestemd over de diepgang van toetsingen, risicogerichtheid, trends in data, vaktechniek, ontwikkelingen, overgedragen kantoren, opvolging kantoren et cetera.

#### Overzicht uitgevoerde toetsingen RC<sup>41</sup>

De AFM ontvangt van de RC per kwartaal een overzicht van de getoetste kantoren op het Wta-domein. Op deze overzichten staan de toetsingsuitkomsten per kantoor aangegeven: groen (voldoet), oranje (voldoet op belangrijke onderdelen nog niet) en rood (voldoet niet). Op de overzichten wordt ook het verloop van de toetsingsuitkomst oranje (voldoet op belangrijke onderdelen nog niet) naar de toetsingsuitkomst groen (voldoet) binnen de gestelde termijn (maximaal één jaar) aangegeven. De toetsingsresultaten worden elk kwartaal besproken tijdens het operationeel overleg.

#### Overdracht dossiers aan AFM

Naast het verstrekken van bovengenoemde overzichten, draagt de RC de toetsingsdossiers (i.e. het toetsingsverslag, de vragenlijsten en bijlagen, inclusief de verbeterplannen van de betreffende kantoren) van getoetste kantoren met toetsingsuitkomst rood (voldoet niet) over aan de AFM.

Dit stelt de AFM in staat om de meest passende wijze van opvolging en eventuele handhaving te bepalen. Voordat de RC overgaat tot overdracht van het dossier aan de AFM, vraagt zij hiervoor schriftelijk toestemming van het getoetste en onvoldoende bevonden kantoor. Wanneer het kantoor geen toestemming daarvoor verleent, kan de AFM direct bij dat kantoor de relevante inlichtingen vorderen op grond van artikel 5:16 en 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).

<sup>37</sup> <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/doelgroepen/accountantsorganisaties/begrippen>

<sup>38</sup> Actualisering werkdocument nadere operationele afspraken AFM en SRA (11 oktober 2016); reeds in uw bezit

<sup>39</sup> Zie Actualisering werkdocument nadere operationele afspraken AFM en SRA (11 oktober 2016) voor meer gedetailleerde informatie (reeds in uw bezit)

<sup>40</sup> De SRA-voorzitter heeft ook zitting in het Adviserend Panel van de AFM.

<sup>41</sup> Zie bijlage 3 Resultaten uitgevoerde toetsingen door de Reviewcommissie 2011-2017; Deze informatie was reeds aangeleverd bij de eerste inbreng maar wordt nu in grafiekvorm gepresenteerd.

Sinds 2015 heeft de RC negen SRA-leden na hun schriftelijke toestemming overgedragen aan de AFM, waarvan 8 accountantsorganisaties voortvloeiend uit de opvolging door de RC naar aanleiding van de toetsingsresultaten uit het AFM Themaonderzoek uit 2013.

#### Opvolging door AFM

Na overdracht door de Reviewcommissie kan de AFM daarop besluiten tot

#### A. Opvolging door AFM

Het proces van opvolging door de AFM omvat in beginsel:

1. Brief aan accountantsorganisatie met het verzoek tot gesprek en opvragen cliëntenlijst
2. Gesprek met accountantsorganisatie over herstel- en verbetermaatregelen
3. Opvolging.

De AFM heeft bij drie van de negen overgedragen SRA-leden de opvolging zelf ter hand genomen. Resultaat: een SRA-lid heeft de vergunning ingeleverd, een SRA-lid is gefuseerd met OOB-accountantsorganisatie, bij een SRA-lid loopt de opvolging door de AFM nog.

#### B. Additionele toets/opvolging door RC met eventuele specifieke aandachtspunten

De AFM heeft de RC verzocht om bij de resterende 6 van de negen overgedragen SRA-leden een additionele toets/opvolging uit te voeren. De RC heeft deze opvolging met additionele toets bij alle zes kantoren ter hand genomen. Dit heeft uiteindelijk (ook in samenhang met het verplichte Samen Beter-kwaliteitsprogramma) geleid tot toetsingsoordeel voldoende/groen.

#### C. Geen verdere actie en overdracht terug naar RC.

Deze vorm van opvolging heeft niet plaatsgevonden.

#### Opvolging SRA/RC

SRA kan bij een onvoldoende uitkomst van toetsingen bij haar leden bestuurlijke vervolgacties nemen. Deze acties kunnen bestaan uit een

- normoverdragend gesprek met de beleidsbepaler(s) van het SRA-lid;
- schorsing van het SRA-lid van maximaal drie maanden; dan wel
- beëindiging van het SRA-lidmaatschap -zoals statutair bepaald- door opzegging of ontzetting.

In het SRA-kwaliteitsbeleid (goedgekeurd tijdens de Algemene Ledenvergadering dd. 13 december 2018) is bovendien ten aanzien van SRA-leden met een Wta-vergunning het volgende opgenomen:

*Specifiek voor SRA-leden met een Wta-vergunning geldt aanvullend het volgende:*

*Een kantoor toont aan bezig te zijn met de maatregelen Publiek belang volgens het principe 'comply or explain' (pas toe of leg uit). Dit betekent*

*a. door de maatregelen te implementeren en de voortgang c.q. borging van het verandertraject aan te geven in de NBA Monitor Publiek belang (pas toe); of*

*b. door de risico's die de basis zijn voor de maatregelen Publiek belang, op andere wijze te mitigeren, dit aantoonbaar te maken via onderbouwde vastlegging binnen de organisatie en in de geest van deze vastlegging de NBA Monitor Publiek belang in te vullen (leg uit).*

*Als bij een toetsing blijkt dat een SRA-lid met een Wta-vergunning niet voldoet aan het principe comply or explain rond de maatregelen Publiek belang, dan informeert de Reviewcommissie het SRA-bestuur. Het bestuur kan ervoor kiezen om in gesprek te gaan met het SRA-lid of de Reviewcommissie aanvullende vragen te laten stellen(..).<sup>42</sup>*

<sup>42</sup> Voor de vastlegging van het volledige kwaliteitsbeleid en de kaders daarvoor verwijzen we naar de bijlagen Inbreng Consultatie Commissie Toekomst Accountancysector

### Monitor 'Publiek Belang'<sup>43</sup>

Het veranderproces binnen het domein van de wettelijke controle is -zoals het woord zegt- een proces, dat continu voortgang heeft. Dat proces is van belang. In dat kader blijkt de Monitor 'Publiek Belang' (een aanvinkinstrument voor de buitenwereld) niet de hoogste prioriteit te hebben bij de kantoororganisaties. Daarop heeft SRA de volgende acties ondernomen:

- bel- en mailacties, ledenbrieven: alle accountantsorganisaties met een voortgang van onder de 50% zijn door SRA-bestuursleden in diverse (herhalings-)rondes nagebeeld en nagemaïld.
- Gesprekken met het bestuur op het SRA Bureau
- Persoonlijke gesprekken vanuit de Review (regio-coördinatoren) met kantoren om de voortgang van de maatregelen te bespreken en urgentie aan te geven om de voortgang via de Monitor zichtbaar te maken
- Via de werkgroep nOOB (nu projectgroep nOOB) zijn diverse maatregelen genomen. Eén daarvan is de 'naming & shaming' via de Monitor (juli 2019).
- In juni 2019 heeft SRA de Monitoring Commissie Accountancy input gegeven over de stand van zaken bij de SRA-vergunninghouders.<sup>44</sup>

Inmiddels (stand van zaken oktober 2019) is deelnamepercentage van nOOB-kantoren 100%. De gemiddelde totale voortgang ligt op 86%. Meer informatie over de achterstand op bepaalde maatregelen kunt u vinden in onze input aan de MCA.

### Kwaliteitsbevordering en kennisuitwisseling

Het werkdocument bij het Convenant tussen AFM en SRA stelt het volgende:

*Beide partijen nemen de noodzakelijke maatregelen ter bevordering van deze samenwerking en de verhoging van de kwaliteit van wettelijke controles. Ook zullen beide partijen zorgdragen voor kennisuitwisseling over de door de AFM en SRA gehanteerde werkwijzen.*

Gezamenlijke kwaliteitsbevordering vindt plaats op divers gebied (thema's) en met verschillende instrumenten en middelen:

- In de eerste plaats vindt kwaliteitsbevordering plaats door de kwaliteitstoetsingen zelf. De kwalitatieve bevindingen en (vaktechnische) aandachtspunten uit de toetsingsresultaten worden door vertaald in (vaktechnische) handreikingen, praktijkhandreikingen en signalen, educatie en in onderwerpen die in de zogenaamde Kringbijeenkomsten (37 per maand).
- We noemden al de kennisuitwisseling over gehanteerde werkwijzen. Dit krijgt onder meer vorm door regelmatige toetsersbijeenkomsten, kwartaaloverleggen over operationele zaken en het opstellen en bediscussiëren van cases en best practices. Een ander voorbeeld uit de praktijk is dat SRA-toetsers meegelopen hebben bij de toetsingen die de AFM in het kader van het themaonderzoek bij SRA-kantoren in 2013 heeft uitgevoerd. Ook hebben AFM-toetsers meegelopen met SRA-toetsingen.
- Ook binnen de vereniging en in rechtstreeks contact met de SRA-leden werken AFM en SRA in constructieve dialoog<sup>45</sup> samen aan kwaliteitsbevordering. Onderzoeken die de AFM bijvoorbeeld verricht op thema's (OKB/IKO/Oorzakenanalyse, SIRA of corruptie) worden in gezamenlijk verband besproken en uitgedragen onder de vergunninghoudende leden.

Alle onderzoeken die de AFM publiceert – ook die alleen het OOB-segment betreffen - worden geanalyseerd en (eventueel) doorvertaald naar de mkb-praktijk. We noemen het Leerdokument AFM-onderzoeken bij OOB, Samenvatting Survey Leren van fouten of de Visie en guidance Integraal kwaliteitsbeleid / oorzakenanalyse.<sup>46</sup>

<sup>43</sup> <https://toekomst.nba.nl/niet-oob-overzicht>

<sup>44</sup> De SRA-input aan de Monitoring Commissie Accountancy is als bijlage opgenomen.

<sup>45</sup> Zie uw aanbeveling bij randnummer 38.

<sup>46</sup> <https://www.sra.nl/dossiers/kwaliteit/praktische-handvatten>

Daarnaast levert de AFM ook bijdragen aan allerlei bijeenkomsten in samenwerking met SRA, het SRA-bestuur of de Reviewcommissie. We noemen de Jaarlijkse Compliantcedag, best practices bijeenkomst SIRA ronde tafel, Bijeenkomst uitkomsten van kleinschalige kwalitatieve vervolgstudie van de AFM inzake OKB, IKO en oorzakenanalyse, bezoek van de Chief Operating Officer AFM aan SRA, Workshop corruptie en controle met AFM/SRA/FIU/BFT, Presentatie AFM tijdens Compliance kringen, Presentatie AFM bij Kringen publiek belang.

## Handhaving

SRA kent geen handhavende rol voortvloeiend uit de Wta; die is primair voorbehouden aan de toezichthouder. In het werkdocument bij het convenant AFM-SRA <sup>47</sup> zijn de volgende bepalingen opgenomen:

*De AFM heeft verschillende handhavingsmaatregelen tot haar beschikking indien zij overtredingen van wet- en regelgeving constateert. Bij het bepalen van de meest geschikte wijze van opvolging zal de AFM op grond van de omstandigheden van het geval en in lijn met de uitgangspunten uit haar openbare handhavingsbeleid bepalen wat de meest passende handhavingsmaatregel is. Daartoe heeft de AFM de volgende mogelijkheden:*

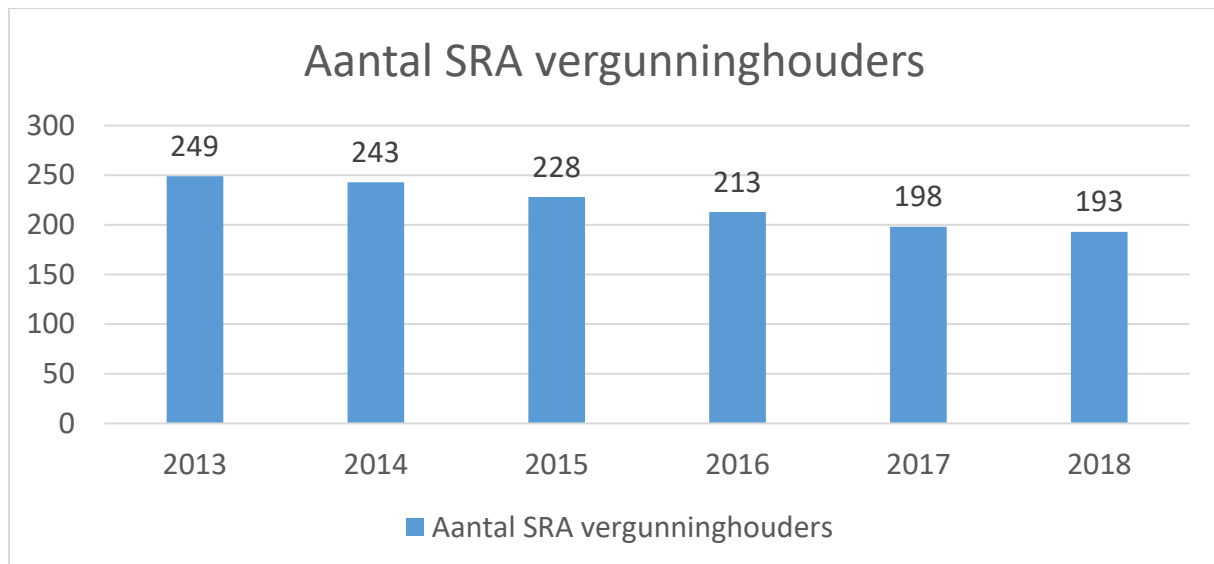
- *De AFM kan handhavend optreden jegens de accountantsorganisatie. De handhaving kan informeel of formeel van aard zijn. Bij informele handhaving kan worden gedacht aan een schriftelijke waarschuwing of een normoverdragend gesprek. Op grond van de Wta heeft de AFM de volgende bestuursrechtelijke handhavingsinstrumenten jegens accountantsorganisaties: aanwijzing, last onder dwangsom, bestuurlijke boete of het intrekken van de vergunning. Onder omstandigheden kan de bestuurlijke boete ook aan feitelijk leidinggevend worden opgelegd. Feitelijk leidinggevenden kunnen (mede)beleidsbepalers van accountantsorganisaties zijn.*
- *De AFM kan handhavend optreden jegens de externe accountant. De AFM kan een tuchtklacht indienen jegens een externe accountant of een (mede)beleidsbepaler, die tevens RA of AA is, bij de Accountantskamer te Zwolle. Op grond van het geval bepaalt de AFM of het indienen van een tuchtklacht tegen een accountant passend is. Een tuchtklacht kan bijvoorbeeld passend zijn bij integriteitsschendingen of bewuste overtredingen van de onafhankelijkheidsregels door accountants. Het indienen van een tuchtklacht tegen een accountant sluit bestuursrechtelijke handhaving jegens de accountantsorganisatie niet uit, en vice versa.*
- *Indien uit het controledossier blijkt dat andere accountants (leden van het controleteam) beroepsregels hebben geschonden inzake bijvoorbeeld de vakbekwaamheid of integriteit, dan kan de AFM de informatie overdragen aan de SRA. De SRA kan vervolgens besluiten om een tuchtklacht in te dienen bij de Accountantskamer of om de accountantsorganisatie te royeren. De SRA informeert de AFM over de opvolging die zij heeft gegeven aan de informatie die door de AFM is overgedragen aan de SRA.*

De toezichthouder heeft in het geval van SRA-kantoren de volgende handhavingsmiddelen ingezet: boeteoplegging, normoverdragende gesprekken, Accountantskamer. De AFM heeft tot op heden geen informatie aan de SRA overgedragen in geval van schending van beroepsregels door andere accountants (leden van het controleteam).

---

<sup>47</sup> Actualisering werkdocument nadere operationele afspraken AFM en SRA (11 oktober 2016); reeds in uw bezit

Toetsing, opvolging en handhaving hebben invloed gehad op de vergunningintrekking. Het aantal kantoren met een Wta-vergunning binnen SRA is tussen 2013 en 2019 afgenomen van 249 tot 193. Dit is duidelijk het gevolg van toegenomen kwaliteitseisen en het strenger toetsen als gevolg van de voorbeeldfunctie die AFM hierin heeft gehad bij haar toetsingen. Vooral kantoren met weinig controle-opdrachten hebben de vergunning ingeleverd.



Daarnaast zijn er sinds de aanvang van het verplichte kwaliteitsprogramma “Samen Beter” begin 2014 verschuivingen geweest binnen het segment. De extra inzet van SRA op het aanjagen van vaktechnische kwaliteit via Samen Beter leidde aanvankelijk tot discussie met kantoren. De verplichte nulmeting leverde bijna 60 protesten op. Maar al doende, in de opvolging van de kantooranalyse en verbeterplannen, zagen reviewers meer focus op en beleving bij kwaliteit bij SRA-leden ontstaan. Tijdens het Samen Beter-traject zijn 10 kantoren gefuseerd, hebben 14 kantoren de vergunning ingeleverd en hebben 7 kantoren het lidmaatschap beëindigd.

In de periode 2013-2019 hebben 31 kantoren hun SRA-lidmaatschap stopgezet.

In 2019 hebben tot nu toe vier SRA-kantoren (variërend tussen 25 en 50 fte) hun vergunning ingeleverd. Op dit moment ervaart SRA weer een stijging van het aantal vergunninghouders vanwege kantoren met een Wta-vergunning die het lidmaatschap aanvragen. Van de 17 ballotage-leden beschikken er 10 over een Wta-vergunning.

## **Bevindingen CTA**<sup>48</sup>

SRA is het eens met de overall conclusie van de CTA dat de efficiency binnen en de effectiviteit van het toezichtstelsel dat ziet op het wettelijke controledomein nog verder verbeterd kan worden. We zijn het echter niet eens met deelconclusies en aanbevelingen van de CTA, met name niet vanwege en in relatie tot de premisses die de commissie hanteert als basis voor die aanbevelingen in het wettelijke controledomein. Met onjuiste aannames komt men immers ook tot verkeerde conclusies. We noemen<sup>49</sup>:

1. *Er bestaat een stelsel van toezicht met drie toezichthouders*

De Wta bepaalt dat de AFM de enige partij in het stelsel is die toezicht houdt en handhaaft. NBA en SRA voeren kwaliteitstoetsingen uit op basis van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen<sup>50</sup>, die in het kader van het wettelijke controledomein zijn goedgekeurd door de Minister van Financiën. *De AFM heeft het grootste deel van haar toezicht ook niet gedelegeerd*<sup>51</sup>, NBA en SRA zijn geen toezichthouder, kennen beide ook geen handhavende rol in het wettelijke controledomein. De AFM heeft primaat in dit domein.<sup>52</sup>

2. *Het stelsel van toezicht is ondoorzichtig en complex, met name de mengeling van intern toezicht door de beroepsgroep (NBA en SRA) en publiek toezicht (AFM).*

Naar onze mening is het stelsel niet ondoorzichtig en complex. De Wta schetst een duidelijk kader van samenwerking en kwaliteitsbeoordeling in het wettelijke controledomein, dat in de praktijk is uitgewerkt naar twee convenanten van de toezichthouder met NBA en SRA. De basis van deze convenanten is dezelfde, namelijk toetsing van wet- en regeling waaraan accountantsorganisaties en (afgeleid daarvan) externe accountants moeten voldoen. Ook de frequentie van toetsingen is vastgelegd in de Wta.

In het kader en domein van de wettelijke controle bestaat een duidelijke verdeling van verantwoordelijkheden en bevoegdheden. De AFM toetst rechtstreeks de accountantsorganisaties die wettelijke controles uitvoeren bij organisaties van openbaar belang, zoals ook voorzien in de Memorie van Toelichting.<sup>53</sup> In dat kader begrijpen we overigens de stellingname van de commissie niet: *'zij (de AFM, red.) dient de hele sector te overzien'*.<sup>54</sup> De Wta voorziet er immers in dat de AFM rekening houdt met de uitkomsten van de kwaliteitsbeoordelingen van NBA en SRA. Daarmee overziet de toezichthouder het wettelijke controledomein.

De daarvoor verantwoordelijke onafhankelijke organen (Raad voor Toezicht en Reviewcommissie) toetsen accountantsorganisaties die wettelijke controles uitvoeren (nOOB-segment) en delen de uitkomsten van de kwaliteitsbeoordelingen met de toezichthouder, die verder verantwoordelijk is voor opvolging van deze toetsingen en eventuele handhaving. De rapportage daarover, vastgelegd in de werkdocumenten, verschilt maar die kunnen -zo stellen wij ons voor- in gezamenlijk overleg worden aangepast.

Kijken we verder dan alleen naar het domein van de wettelijke controle, dan is SRA het eens met de constatering dat partijen (NBA en SRA) andere invalshoeken<sup>55</sup> hanteren bij de kwaliteitsbeoordelingen. Zo neemt SRA de gehele dienstverlening van het kantoor als uitgangspunt, en toetst bijvoorbeeld ook fiscale (Horizontaal toezicht) en Wwft (BFT)-processen.

<sup>48</sup> We reageren op het gestelde in de Samenvatting (pagina 8-9) en hoofdstuk 12 (pagina 77-81)

<sup>49</sup> Zie ook het Voorwoord bij dit document, pagina 3-5

<sup>50</sup> <https://www.nba.nl/globalassets/over-de-nba/regelgeving-beroepsorganisatie/huidige-regelgeving/raad-voor-toezicht/verordening-op-de-kwaliteitsbeoordelingen-21-februari-2019.docx.pdf>

<sup>51</sup> Voorlopige bevindingen van de Commissie Toekomst Accountancysector, pagina 80

<sup>52</sup> <https://www.nba.nl/kwaliteitsbevordering/status-handhaving-nba/>

<sup>53</sup> Tweede Kamer der Staten-Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, pagina's 35 en 39

<sup>54</sup> Voorlopige bevindingen van de Commissie Toekomst Accountancysector, pagina 80

<sup>55</sup> Zie hiervoor ook pagina 23-24



De vraag is of een eenduidige systematiek een doel op zich is. Moet juist het centraal stellen van kwaliteit, kwaliteitstoetsing en -bewaking van de gehele dienstverlening binnen de accountantskantoren een algeheel doel zijn?

Wat de zaak voor wat betreft dit punt wel complex maakt -maar duidelijk niet de verhouding tussen en verantwoordelijkheden en bevoegdheden van AFM, NBA en SRA betreffen, is het volgende:

3. *Het risico bestaat dat het normenkader niet altijd eenduidig wordt toegepast. Hiervan lijkt metterdaad sprake (320).*

SRA is het eens met de stelling dat (het risico bestaat dat) het normenkader niet altijd eenduidig wordt toegepast. We zijn het echter oneens met de constatering van de commissie dat dat risico veroorzaakt wordt door het huidige '(complexe) stelsel van onduidelijke verantwoordelijkheden en bevoegdheden'. Wat SRA betreft ligt die oorzaak juist gelegen in het feit dat de controlestandaarden (NV COS) geen eenduidige normen, en daarmee geen eenduidige interpretatie bieden. Het professional judgement van de individuele professional c.q. de vrije beroepsbeoefenaar staat daar immers centraal. De NV COS is ook niet bedoeld (en geschreven) voor handhaving.

De NV COS moet –als product uit de Angelsaksische rechtscultuur- worden gezien als een globale uitwerking van de beginselen zoals die in de Code of Ethics/VGBA zijn neergelegd: open richtlijnen of veldnormen (common law), waarvan de accountant gefundeerd, goed beargumenteerd alsook gedocumenteerd mag en kan afwijken. De kern van de NV COS is dan ook 'guidance', geen voorschrift.

De NV COS biedt in die hoedanigheid geen juridisch kader dat bijdraagt tot eenduidige normen, eenduidige interpretatie bij toezicht of een handhavingkader. Ook volgt hieruit dat toepassing van de beroepsregels voor (externe) accountants niet moet starten bij de NV COS, maar bij de algemene beginselen; de oplossing moet worden getoetst aan iedere redelijke interpretatie van de NV COS. Het proces begint niet bij de NV COS maar eindigt er. In het huidige toezicht wordt dit uitgangspunt niet gevolgd.

Deze overweging heeft consequenties voor de wijze waarop de toezichthouder haar toezicht insteekt en uitvoert, en de wijze waarop zij handhaaft. In de eerste plaats kan guidance (NV COS) nauwelijks als duidelijk/eenduidig toetsings- dan wel handhavingkader worden gebruikt. Toch neemt de toezichthouder de Standaarden als uitgangspunt<sup>56</sup>; de vraag is of dit uitgangspunt het juiste is, daar waar interpretatie- en toepassingsverschillen binnen de beroepsgroep zelf al evident zijn (elke controle is anders).

Zie ook de opmerking hierover gemaakt in de Nota van Toelichting, Bta, pagina 2: "*Aandachtspunt bij het gebruiken van de IFAC-standaarden (en dus de beroepsreglementering) is de aard van de norm. In de verordeningen is vaak sprake van voorschriften die zijn ontworpen als een richtsnoer of een wegwijzer voor het handelen van de accountant. Dit kan een onvoldoende concludente norm opleveren in de context van het publiekrechtelijke handhaven waarvan sprake is in de Wta en het Bta*".

Een complicerende factor is nog dat een (wettelijke) controle nooit zal bestaan uit één activiteit of (in benchmark) plaatsvindt binnen één context. Wil je dus een oordeel over 'de controlekwaliteit' geven dan moet je alle activiteiten in onderling verband bekijken. En dat onderlinge verband zou dan weer – gezien het uitgangspunt van de Wta- moeten worden getoetst aan de wijze waarop de accountantsorganisatie haar kwaliteitsborgingsysteem en kwaliteitsbeleid heeft ingevuld.

---

<sup>56</sup> Het Financieele Dagblad (13 april 2018) 'Afvinken van wat wel en niet mag en dan een boete opleggen? Dat is ouderwets toezicht'; Merel van Vroonhoven, voorzitter AFM: 'Wij toetsen of accountants zich houden aan hun eigen controlestandaarden'.

In dat kader sluiten we ons aan bij de conclusie (173) dat er *'no one superior way to measure and assess (audit quality)'* bestaat, en (174) *'audit quality means different things to different people'*.

Mogelijke oplossingsrichtingen hiervoor zijn:

- a. In de NV COS expliciteren dat op basis van de wet bij controles van middelgrote ondernemingen rekening gehouden mag worden met de omvang en complexiteit van de activiteiten.
- b. In de NV COS het principe verankeren dat de accountant gefundeerd, goed beargumenteerd alsook gedocumenteerd mag en kan afwijken van de geboden guidance. Dit is noodzakelijk voor de verbinding met de praktijk.

Ook concludeert de commissie (175) dat *'de kwaliteit van een wettelijke controle moeilijk in harde cijfers is te vangen'*. Deze conclusie vinden wij moeilijk te rijmen met de aanbeveling (IV) *'dat accountantsorganisaties de kwaliteit van wettelijke controles beter inzichtelijk dienen te maken door jaarlijks indicatoren -gerelateerd aan de door de commissie beschreven drie niveaus van kwaliteit- over de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controles te publiceren'*.

Doen die indicatoren dan recht aan de door de commissie geconstateerde complexiteit? Bieden deze gestandaardiseerde indicatoren (17) een eenduidige maatstaf? En geven deze indicatoren betrokkenen daadwerkelijk inzicht in de kwaliteit van de wettelijke controle? Transparantie moet geen doel op zich zijn. De beschreven drie niveaus (zie onder meer rdnr 12) zijn bovendien randvoorwaarden, die niet noodzakelijkerwijs garanderen dat de individuele beroepsbeoefenaar goed zijn of haar werk doet.

4. *Het is onwenselijk dat dat normenkader door verschillende toezichthouders zo verschillend wordt getoetst en beoordeeld (al 328).*

We zijn het volstrekt oneens met de conclusie dat *'alle drie de toezichthouders een volstrekt andere toetsingsystematiek hanteren'*. We verwijzen naar onze eerdere gemaakte opmerkingen daarover ten aanzien van het begrip toezichthouder en de uitgangspunten van toetsingen- en beoordelingssystematiek en gehanteerd normenkader. De Europese Verordening, Wta en NV COS laten ruimte voor differentiatie en proportionaliteit binnen het normen- én toezichtkader.

In de *'Verkenning van het toezicht op accountantsorganisaties; Terug naar de wettelijke basis'* zoomen we verder in op de complexiteit, genoemd bij punt 3, en die te relateren is aan het normenkader:

*De onduidelijkheden in de toezichtspraktijk die ontstaan door het hebben van normen die geen handhavingsgrondslag bieden (controlestandaarden die 'guidance' als karakter hebben), door onduidelijkheid over de verhoudingen (zie trias politicadeel), door onduidelijke interpretatie van niet eenduidige normen (de toezichthouder geeft daar geen inzicht in), door het tot nu toe ontbreken van jurisprudentie worden versterkt door 'informele normen' die toezichthouders zoals de AFM erop nahouden.<sup>57</sup> Niemand heeft goed zicht op deze buitenwettelijke activiteiten en informele normen, ze zijn al helemaal niet controleerbaar door de rechter of politiek.*

---

<sup>57</sup> Zie bijvoorbeeld Aute Kasdorp <https://fd.nl/ opinie/1235291/geef-toezichthouders-ook-kaders-voor-hun-buitenwettelijk-toezicht>; of 't Hart, F. M. A. (2017). *Zorgplicht bij financiële dienstverlening*: "Hoewel het uitgangspunt van de wetgever is dat toezicht moet worden gehouden op de naleving van publiekrechtelijke gedragsregels, reikt het desbetreffende toezicht in de praktijk verder."



*Het lerend vermogen binnen de sector (noodzakelijk voor verbeteringen binnen de sector en noodzakelijk voor het herstel van vertrouwen in de sector) wordt niet gestimuleerd en vergroot wanneer de toezichthouder niet bereid is om inzicht te geven of een discussie te voeren over de wijze waarop zij de normen interpreteert; zeker niet wanneer er geen jurisprudentie wordt opgebouwd (inhoudelijke onderbouwing van uitspraken) door casussen voor een inhoudelijke beoordeling voor te leggen aan de Accountantskamer.<sup>58</sup>*

5. *Bij het toezicht op een accountantsorganisatie zou het kwaliteitsbeheersingssysteem centraal moeten staan. (...) Naast de beoordeling van de (volledigheid) van controledossiers zou de inrichting van het systeem van kwaliteitsborging in den brede van de accountantsorganisatie een centraal onderdeel van het toezicht moeten omvatten.*

De commissie gaat blijkbaar uit van de premisse dat dit nu niet het geval is. De Wta en het Bta kennen de accountantsorganisatie als normadressaat. Dit vertaalt zich onder andere in de nadruk in dit besluit op het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Immers, voor het op vakbekwame wijze (doen) uitvoeren van een wettelijke controle is een adequaat functionerend stelsel van kwaliteitsbeheersing binnen een accountantsorganisatie cruciaal.

De eisen die de Wta stelt aan de accountantsorganisatie betreffen onder meer het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de integriteit en de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie, de zorgplicht en de deskundigheid en betrouwbaarheid van de beleidsbepalers.

De accountantsorganisatie is ervoor verantwoordelijk de hiervoor genoemde zaken op het niveau van de organisatie in te richten. Zij is daarmee op organisatieniveau op de genoemde gebieden verantwoordelijk voor de opzet en de werking. De externe accountant is eindverantwoordelijk voor de adequate uitvoering van de aan hem toegewezen opdrachten tot uitvoering van een wettelijke controle.

Een brugbepaling tussen beide verantwoordelijkheden (normadressaten) wordt gevormd door de bepaling over de zorgplicht van de accountantsorganisatie (artikel 14 Wta). Deze bepaling betekent in de opzet van de Wta niet dat de accountantsorganisatie de verantwoordelijkheid van de individuele accountant overneemt; wel moet de organisatie een aantal maatregelen nemen om te zorgen dat zij toeziet op de adequate uitvoering van controleopdrachten, bijvoorbeeld door het uitvoeren van een kwaliteitsbeoordeling (OKB, IKO) op individuele risicovolle controleopdrachten.

De diverse eisen aan de accountantsorganisatie zijn uitgewerkt in de AMvB, het Bta, waarmee de belangrijkste punten van toetsing door de toezichthouder door de wetgever zijn vastgelegd.<sup>59</sup> Ook in de kwaliteitstoetsingen (reviews) van NBA en SRA worden nadrukkelijk het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie als uitgangspunt genomen.<sup>60</sup>

6. *De commissie stelt ten aanzien van de verbreding van het handhavingsbeleid van toezichthouders dat in de meeste studies een significant positief effect wordt gevonden (al 85).*

Het Erasmus Competition and Regulation Institute (ECRI) heeft een literatuurstudie uitgevoerd naar de effectiviteit van verschillende maatregelen om de kwaliteit van de accountantscontrole te verbeteren. Daarbij tekent het ECRI onder meer de volgende beperkingen van deze studie aan:

<sup>58</sup> Zie 'Verkenning van het toezicht op accountantsorganisaties; Terug naar de wettelijke basis', SRA (mei 2018); bijlage bij de SRA Position Paper ~ Inbreng aan de CTA, 17 april 2019

<sup>59</sup> Tweede Kamer der Staten-Generaal, kst 29 658-3, Memorie van Toelichting Wta, Artikel 16 (pagina 51).

<sup>60</sup> Artikel 3 en artikel 12, Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen

Partiële benadering van auditkwaliteit, contextafhankelijk (Nederlandse situatie kan specifiek anders zijn), tijdsafhankelijk (omstandigheden kunnen al veranderd zijn), focus op OOB's. De uitkomsten van het ECRI-onderzoek zijn opgenomen in de bijlagen bij de Voorlopige bevindingen van de Commissie<sup>61</sup>. Op pagina 6 van het onderzoeksrapport vinden we de volgende informatie:

### **Verbreden handhavingsbeleid**

*Weinig literatuur m.b.t. het effect van handhaving op het niveau van de individuele accountant. Uit deze summier literatuur volgt dat na disciplinaire maatregelen door de toezichthouder de auditkwaliteit van het kantoor verbetert, echter dat dit alleen geldt voor de groep van Big N-kantoren; niet-Big N-kantoren laten geen significant effect zien (mogelijk als gevolg van een kleiner reputatie-effect). Na sanctionering verbetert de auditkwaliteit van de individuele accountant (mogelijk als gevolg van grotere kans op baanverlies en reputatieschade). De toename van de auditkwaliteit is gevoelig voor de hoogte van de sanctie (voor de organisatie / individuele accountant). De meeste studies laten een positief verband zien tussen de P(CA)OB-inspecties en de auditkwaliteit. Dit verband is sterker voor Big 4-auditors. Het effect is ook afhankelijk van de inspectiekenmerken. Een studie laat ook zien dat individuele accountants die onderworpen zijn aan PCAOB-inspecties een hogere auditkwaliteit leveren dan zij die dat niet zijn.*

De pagina's 51 t/m 53 geven vervolgens inzicht in de betrokken studies. Dit overzicht geeft het volgende beeld:

- a. 11 studies zijn betrokken in het onderzoek; 6 studies zijn voor 2017 gepubliceerd, 4 studies in 2017, 1 studie (de meest recente) in 2018.
- b. De meest recente literatuurstudie van Beck e.a. (2018) heeft betrekking op de VS en beslaat de periode 2005-2013.
- c. De belangrijkste bevinding uit dit rapport is: *'De door de PCAOB bestrafte accountantsorganisaties hebben na bekendmaking van een disciplinerende actie op organisatieniveau weliswaar het aantal controlecliënten zien teruglopen, maar de kwaliteit van de resterende wettelijke controles is niet verbeterd. Ook laat de kwaliteit van de wettelijke controle bij controlecliënten die afscheid namen en naar een andere accountantsorganisatie overstapten, geen verbetering zien. Klanten die bij het gedisciplineerde accountantskantoor bleven betaalden een hogere audit fee (maar ontvingen geen hogere auditkwaliteit).'*
- d. De vier studies uit 2017 betreffen een onderzoeksperiode variërend tussen 2000 en 2014 en beslaat meerdere landen. De belangrijkste bevindingen uit deze rapporten is dat de auditkwaliteit toeneemt met de introductie van (inter)nationale inspecties (inspecties van Public Oversight Bodies).
- e. De bevinding *'Na individuele auditor disciplinaire maatregelen door de toezichthouder (Financial Supervisory Commission) verbetert de auditkwaliteit van het kantoor, echter alleen voor de groep van Big N-kantoren; niet-Big N-kantoren laten geen significant effect zien (mogelijk als gevolg van een kleiner reputatie-effect)',* is afkomstig uit een rapport van Chang en Chou (2008), dat ziet op Taiwan in de periode 1997-2007.

Op basis van deze gegevens uit het ECRI-onderzoeksrapport begrijpen wij de conclusie van de commissie niet dat 'het verbreden van het handhavingsbeleid van de toezichthouder een significant positief effect heeft'. Onzes inziens kan -zeker in het kader van context en tijdskader- alleen de conclusie getrokken worden dat de introductie van onafhankelijke publiek toezichthouders effect heeft gehad. De meest recente literatuurstudie (Beck e.a.) onderschrijft echter niet de conclusie dat de kwaliteit van de wettelijke controle automatisch verbetert door handhaving (bestrafing). Bovendien heeft de accountancysector in Nederland vanaf 2014 zelf een enorm veranderingstraject ingezet.

<sup>61</sup> <https://www.internetconsultatie.nl/voorlopigebevindingencta>

## OPLOSSINGSRICHTINGEN

1. Manage de verwachtingen van alle stakeholders: Breng differentiatie (segmentatie en proportionaliteit) aan ten aanzien van
  - de aard en omvang van de gecontroleerden, te realiseren via de aanpassingen in de NV COS en/of Standaarden Less Complex Entities die nu in ontwikkeling zijn;
  - de aard en omvang van de accountantsorganisaties, te realiseren door de Wta beter in de praktijk uitvoering te geven via Toezicht op maat;
  - de aard en omvang van de stakeholders, (indirect) te realiseren via de Standaarden Less Complex Entities die nu in ontwikkeling zijn.
  
2. Versterk de poortwachtersrol, zeker waar het gaat om de toezichthoudende rol van de accountant op de onderneming en de verwachtingen die het maatschappelijk verkeer heeft rond met name de thema's fraude, corruptie en (dis)continuïteit. Ook niet-financiële informatie behoort daar overigens toe.

Aangezien de invulling van de toezichthoudende rol van de accountant (direct met de introductie van een RvC of AC) verandert naar mate de gecontroleerde onderneming in omvang en complexiteit toeneemt, ligt daar een eerste aanknopingspunt. Ook de communicatie over deze werkzaamheden binnen het wettelijke controledomein moet worden versterkt. Het is onzes inziens aan de regelgevende c.q. normgevende instantie(s) om meer duidelijkheid dan wel guidance te geven over de toezichthoudende functie van de accountant.
  
3. Manage transparantie: een eenduidige maatstaf voor kwaliteit is niet te geven, zeker niet voor een goede beleving ervan bij alle stakeholders van de accountancysector. De vraag is of 'beleving' überhaupt ondersteund kan worden door harde data. Gezocht moet worden naar transparante communicatie op maat, gericht op elk van de diverse stakeholders. Een in control statement is daarvan een voorbeeld, die voor het hele wettelijke controledomein kan gelden.
  
4. Verhoog de effectiviteit en efficiency van het huidige toezichtstelsel. Aanknopingspunten zijn met name te vinden in de werking (i.t.t. opzet en bestaan) van het stelsel:
  - Gecontroleerden, accountantsorganisaties en stakeholders hebben meer baat bij toezicht op basis van schaal en complexiteit (doelmatigheid van het toezicht). Dit sluit direct aan bij het managen van de verwachtingen van stakeholders. Toezicht op maat biedt daarvoor een oplossing.<sup>62</sup>
  - Nadere aanscherping van de insteek van het toezicht: scherpe focus op de vraag of de accountantsorganisatie qua opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing én inzake overige wettelijke eisen al dan niet voldoet aan de bestaande wet- en regelgeving. Dossieronderzoeken moeten in dit kader geplaatst worden.
  - Pas de NV COS aan: De NV COS bieden geen eenduidige normen en daarmee geen eenduidige interpretatie en zijn daarmee niet bedoeld als handhavingkader.
  - Veranker in de NV COS (met name 200-serie) het principe dat de accountant gefundeerd, goed beargumenteerd als ook gedocumenteerd mag en kan afwijken van de geboden guidance. Dit is noodzakelijk voor de verbinding met de praktijk. Hiermee worden wettelijke controles op maat gecreëerd.<sup>63</sup>
  - Gedragstoezicht vraagt om een andere insteek van het huidige toezicht
  - Handhaving moet een positieve spin-off kennen: creëer een toezichtomgeving waarin binnen de accountantsorganisaties daadwerkelijk en duurzaam verbeterd kan worden.
  - Maak in het geval van gesignaleerde ernstige onvolkomenheden meer gebruik van de route via de Accountantskamer. Opbouw van jurisprudentie biedt vele voordelen: het opent bijvoorbeeld de weg naar een eenduidige interpretatie van normen of naar het vergroten van het adaptieve en lerend vermogen binnen de sector.

---

<sup>62</sup> Zie pagina 17

<sup>63</sup> Zie pagina 13-14, IAASB-consultatie Less Complex Entities



**BIJLAGEN:**

- Kwaliteitstoetsingen SRA 37
- Grafieken 42
- Input Monitoring Commissie Accountancy (juni 2019) SEPARAAT PER MAIL

## KWALITEITSTOETSINGEN SRA

### Basis

1. De vereniging SRA bewaakt het kwaliteitsniveau van de leden. Dat doet zij door het stimuleren en toetsen van de naleving door de leden, van de voor hen geldende wettelijke bepalingen en overige van overheidswege en door bevoegde publiekrechtelijke beroepsorganisaties gegeven regels.<sup>64</sup>
2. De door de algemene ledenvergadering vastgelegde kwaliteitseisen<sup>65</sup> worden getoetst door een onafhankelijke reviewcommissie (RC).<sup>66</sup>
3. In het reviewreglement van de RC zijn de taken en verantwoordelijkheden van de commissie vastgelegd. Conform de statuten en reglementen toetst de RC periodiek of de (potentiële) SRA-leden werken conform de in Nederland geldende regelgeving.<sup>67 68</sup>

### Toetsingssystematiek Basis

1. Toetsingscyclus voor niet-OOB-kantoren die een Wta-vergunning hebben is in beginsel zes jaar.<sup>69</sup> Elke bij SRA aangesloten kantoororganisatie wordt (tenminste) een keer per zes jaar getoetst. Alle kantoren staan daarmee onder een regime van doorlopend toezicht.

'In beginsel' betekent dat de RC een hogere frequentie van review kan hanteren, wanneer daar vanuit kwaliteitsoogpunt aanleiding toe bestaat. Aanleiding daartoe kan worden gevonden op basis van risicoanalyses<sup>70</sup>, met als input onder meer de monitoringvragenlijst NBA<sup>71</sup> en AFM (zoals vastgelegd in accreditatie en convenant en werkdocumenten, en zoals ook NBA en AFM dat uitvoeren), die kantoren op basis van self-assessment invullen<sup>72</sup>. Ook signalen uit de markt, klachten en incidenten (fraudesignalen) of civiele, strafrechtelijke en tuchtrechtelijke procedures kunnen tot een tussentijdse toetsing leiden.

2. De voorzitter van de RC bepaalt op basis van de planning aan het einde van het jaar welke kantoren er het komende kalenderjaar getoetst moeten worden, op basis van de cyclus van 6 jaar.

Naast deze selectie zijn er ook andere redenen voor het uitvoeren van toetsingen:

- kantoren die zich aanmelden voor het SRA-lidmaatschap
- SRA-kantoren waar een fusie/overname plaatsvindt
- nieuwe kantoren die zich afsplitsen van een SRA-kantoor en lid willen blijven
- op verzoek van het SRA-bestuur
- signalen uit de markt (zie punt 1)<sup>73</sup>

3. Bij een Review (toetsing) wordt de kantoororganisatie getoetst op de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.<sup>74</sup> De SRA-reviewers onderzoeken of de aangesloten kantoren met een Wta-vergunning voldoen aan de in de wet gestelde eisen. De kantoren worden met name getoetst op:

---

<sup>64</sup> Artikel 3, Statuten SRA, Wta artikel 48a lid 1

<sup>65</sup> Kwaliteitsbeleid SRA en Kaders bij Kwaliteitsbeleid SRA, goedgekeurd op de Algemene Ledenvergadering d.d. 13 december 2018

<sup>66</sup> Artikel 4, Statuten SRA

<sup>67</sup> Reviewreglement Reviewcommissie

<sup>68</sup> Jaarverslag Reviewcommissie, toetsingsjaar 2018

<sup>69</sup> Actualisering werkdocument nadere operationele afspraken AFM en SRA (definitieve versie dd. 11 oktober 2016), punt 2.1

<sup>70</sup> Actualisering werkdocument nadere operationele afspraken AFM en SRA (definitieve versie dd. 11 oktober 2016), punt 2.2.

<sup>71</sup> Jaarlijks wordt in oktober aan alle accountantspraktijken gevraagd de monitoringvragenlijst in te vullen. Zij hebben hiervoor zes weken de tijd. Deze lijst bevat algemene informatie die van belang is voor de voorbereiding van de kwaliteitstoetsingen. Daarnaast vormt de monitoringvragenlijst de basis voor de jaarlijkse selectie van kantoren voor de kwaliteitstoetsing; zie <https://www.nba.nl/kwaliteitsbevordering/toetsingen/>

<sup>72</sup> Zie Artikel 8.1: Monitoring van het Review Reglement

<sup>73</sup> Handboek Wta-toetsingen; voor de SRA Reviewcommissie, pagina 3

<sup>74</sup> Jaarverslag Reviewcommissie 2018, pagina 3

- de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, kwaliteitsbeleid en kwaliteitshandboek<sup>75</sup>;
- de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing in het algemeen;
- de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing voor wat betreft de (wettelijke) controledossiers
- de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing in het kader van onafhankelijkheid
- de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, specifiek op het gebied van kwaliteitsbewaking.<sup>76</sup>

4. Bij een review (toetsing) wordt het kantoor getoetst op de werking van dit stelsel, door een toetsing van één of meer dossiers uit het Wta-domein en/of de NBA-domeinen.<sup>77</sup>

5. SRA hanteert voor haar toetsingen dezelfde vragenlijsten als de NBA. De wijze van rapportage is afgestemd met de NBA en voor het Wta-domein met de AFM. Er wordt gebruik gemaakt van de volgende standaarddocumenten:

- samen met de Raad voor Toezicht (NBA) ontwikkelde vragenlijsten per soort opdracht
- modelverslagen voor de verschillende soorten onderzoeken.

#### Toetsingssystematiek, aanvullend vanuit de vereniging SRA

##### A. Inventarisatiegesprekken: frequentere begeleiding

De vereniging SRA heeft gesteld dat de uitvoering van een kwaliteitstoetsing met een frequentie van (slechts) eens per zes jaar (zoals wettelijk vastgelegd in de Wta), geen voldoende garantie biedt om een continue, duurzame kwaliteit te kunnen waarborgen. Als extra waarborg (dus los van wet- en regelgeving) en in het kader van frequentere begeleiding heeft SRA daarom 'inventarisatiegesprekken' binnen de SRA-reviewcyclus geïntroduceerd.

Bij een inventarisatiegesprek staat het (tussentijds) vaststellen van het goed functioneren van het kwaliteitssysteem bij kantoren (met of zonder Wta-vergunning) centraal: het kantoor wordt getoetst op de opzet en bestaan van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

- Bij een kantoor zonder Wta-vergunning is een inventarisatie elke 3 jaar.
- Bij een kantoor met Wta-vergunning wordt iedere 2 jaar een inventarisatiegesprek gehouden
- Bij een kantoor met een Wta-vergunning en met een wettelijke controle-portefeuille van meer dan 50 wettelijke controles doet op jaarbasis, wordt elk jaar een inventarisatiegesprek gehouden.

Tijdens het inventarisatiegesprek met een beleidsbepaler en (veelal) de compliance officer wordt het door het kantoor gehanteerde systeem van self assessment getoetst in opzet en bestaan. De regiocoördinator krijgt een goed beeld van de kwaliteitsnorm die het SRA-lid zichzelf oplegt. Bij twijfel hierover kan besloten worden tot het houden van een vervolgonderzoek om de werking van het kwaliteitssysteem door middel van dossieronderzoeken te beoordelen. Het voeren van de inventarisatiegesprekken biedt de regiocoördinatoren een goede mogelijkheid om de coachende rol die SRA voorstaat, daadwerkelijk invulling te geven. In dit kader is de SRA-reviewaanpak uniek te noemen.

##### B. Toetsing Fiscale domein

In 2012 is de vereniging SRA gestart met het uitvoeren van toetsingen op de fiscale praktijk volgens de 6-jaars cyclus. Dit initiatief is genomen vanuit het besef dat het kwaliteitsbeheersingssysteem en het kwaliteitsbeleid van het kantoor de basis is voor de volledige dienstverlening van het kantoor, dus ook het fiscale domein.

<sup>75</sup> Zie verder: Vastgelegde kwaliteitseisen die worden getoetst bij SRA-leden

<sup>76</sup> Handboek Wta-toetsingen; voor de SRA Reviewcommissie, pagina 3

<sup>77</sup> Jaarverslag Reviewcommissie, Toetsingsjaar 2018, pagina 3; conform Wta, artikel 48a



C. Verplichte kwaliteitsprogramma's

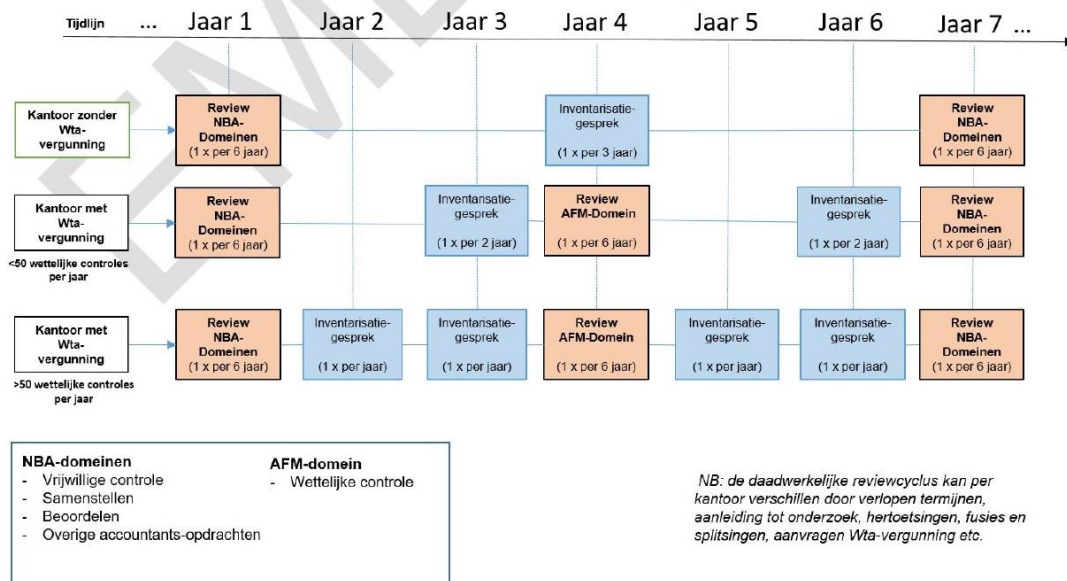
Begin 2014 nam het SRA-bestuur het initiatief om op basis van de AFM-rapportage over de kwaliteit bij SRA-kantoren (eind 2013) een verplicht kwaliteits- (meet- en verbeterings-) programma in te stellen voor SRA-leden met een Wta-vergunning: Samen Beter. Dit initiatief is in het integrale kwaliteitsbeleid van de vereniging SRA verder uitgewerkt. De Algemene Ledenvergadering (d.d. 13 december 2018) heeft het volgende, extra element binnen het SRA-kwaliteitsbeleid goedgekeurd:

*Op basis van de resultaten van (deze) toetsingen, andere ontwikkelingen die relevant zijn voor het integrale kwaliteitsbeleid van haar leden, of bedreigingen voor het kwaliteitsniveau en daarmee voor het kwaliteitskeurmerk van de vereniging, verkrijgt het SRA-bestuur – de leden gehoord hebbende- de expliciete mogelijkheid om kwaliteitsprogramma's [vanuit de beroepsorganisatie of SRA zelf] verplicht te stellen voor haar leden.*

Deze mogelijkheid geeft het SRA-bestuur om los van wet- en regelgeving zaken verplicht te stellen aan haar leden waar het de kwaliteit van de gehele kantoororganisatie betreft. Een voorbeeld hiervan is artikel 6, waarin (getoetste) verplichtingen rond de maatregelen Publiek belang voor SRA-kantoren met een Wta-vergunning gelden. Deze maatregelen kennen geen wettelijke en daarmee verplicht karakter.

Reviewcyclus

In onderstaand figuur is een standaard voorbeeld van een reviewcyclus visueel weergegeven.



SRA-kantoren met een Wta-vergunning worden minimaal eens per drie jaar getoetst op ofwel het AFM-domein, ofwel het NBA-domein.

Subject van toetsing, uitgewerkt voor SRA-leden

- A. Geldende wettelijke bepalingen en overige van overheidswege en door de bevoegde publiekrechtelijke beroepsorganisaties gegeven regels.
- B. Bij een review (toetsing) wordt het kantoor getoetst op de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, door een toetsing van één of meer dossiers uit het Wta-domein en/of de NBA-domeinen
- C. De door de vereniging SRA / ALV vastgelegde kwaliteitseisen: het SRA Kwaliteitsbeleid dat is uitgewerkt in het SRA Kwaliteitshandboek waarmee SRA-kantoren werken.<sup>78</sup>
- D. Het SRA Kwaliteitsbeleid vermeldt hierover onder meer:  
*Vanuit deze kwaliteitsambitie en –visie heeft het bestuur haar standpunt ten aanzien van kwaliteit van en kwaliteitsbeheersing bij haar leden verder uitgewerkt in het navolgend kwaliteitsbeleid:*
1. *Elk SRA-kantoor (ballotage-lid en volwaardig lid) toont aan dat zij zich continu bezighoudt met kwaliteit, kwaliteitsbeheersing en kwaliteitsborging (integraal kwaliteitsbeleid). De lidmaatschapsverplichtingen vult het SRA-kantoor in vanuit vaktechnisch en beleidsmatig oogpunt, en met aandacht voor:*
    - *voldoen aan wet- en regelgeving (compliant zijn)*
    - *kennis en toepassing vaktechnische normen en waarden formuleren en bijstellen van kwaliteitsbeleid en kwaliteitsmanagement (strategisch)*
    - *beheersing kwaliteit via in control cycli (oorzakenanalyses, maatregelen, effecten), cultuur- en gedragsonderzoek*
    - *gedrag en cultuur: stip aan de horizon, kwaliteitsgerichte cultuur, toon aan de top, beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctioneringsbeleid*
    - *lerende organisatie, bouwen aan vertrouwen*
  - (..)
  - 3 *Elk SRA-kantoor wordt periodiek getoetst op haar integrale kwaliteitsbeleid, haar kwaliteitsbeheersing en kwaliteitsborging (kwaliteitsmanagementsysteem), gericht op de volledige dienstverlening (compliant zijn). Daarnaast werkt elk SRA-kantoor vanuit collegiaal- en beleidsoogpunt en aantoonbaar aan kwaliteit en –waar nodig- aan kwaliteitsverbetering. De onafhankelijke SRA Reviewcommissie formuleert daartoe zelfstandig beleid.*  
 (..)
  - 6 *Specifiek voor SRA-leden met een Wta-vergunning geldt aanvullend het volgende: Een kantoor toont aan bezig te zijn met de maatregelen Publiek belang volgens het principe ‘comply or explain’ (pas toe of leg uit). Dit betekent*
    - a. *door de maatregelen te implementeren en de voortgang c.q. borging van het verandertraject aan te geven in de NBA Monitor Publiek belang (pas toe); of*
    - b. *door de risico’s die de basis zijn voor de maatregelen Publiek belang, op andere wijze te mitigeren, dit aantoonbaar te maken via onderbouwde vastlegging binnen de organisatie en in de geest van deze vastlegging de NBA Monitor Publiek belang in te vullen (leg uit).**Als bij een toetsing blijkt dat een SRA-lid met een Wta-vergunning niet voldoet aan het principe comply or explain rond de maatregelen Publiek belang, dan informeert de Reviewcommissie het SRA-bestuur. Het bestuur kan ervoor kiezen om in gesprek te gaan met het SRA-lid of de Reviewcommissie aanvullende vragen te laten stellen.(..)<sup>79</sup>*
- E. Het SRA Kwaliteitshandboek vermeldt:  
*De uitvoering van werkzaamheden binnen ons kantoor geschiedt te allen tijde met inachtneming van de wettelijke bepalingen en de van toepassing zijnde regelgeving. Het Handboek Kwaliteit is hierbij zodanig opgesteld dat ten minste wordt voldaan aan de eisen zoals gesteld in de:*

<sup>78</sup> Zie bijvoorbeeld ook Integraal kwaliteitsbeleid - In control zijn & Oorzakenanalyse; Guidance SRA-bestuur

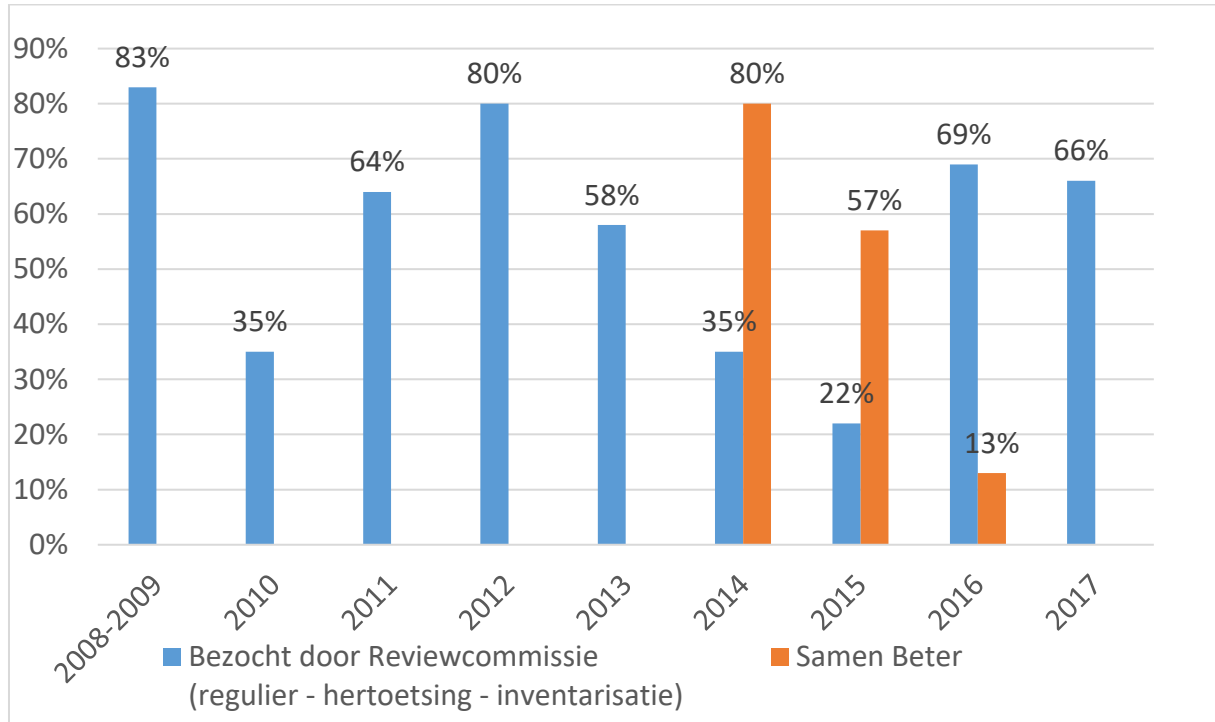
<sup>79</sup> Voor de vastlegging van het volledige kwaliteitsbeleid en de kaders daarvoor verwijzen we naar de bijlagen Inbreng Consultatie Commissie Toekomst Accountancysector



- *Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)*
- *Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)*
- *Verordening accountantsorganisaties (VAO)*
- *Maatregelen opgenomen in het Rapport 'In het publiek belang: het kan echt beter!' van oktober 2015*
- *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)*
- *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO)*
- *Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS), aangesloten op de Clarified ISA's, zoals gepubliceerd door de IAASB*
- *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS)*
- *Nadere voorschriften permanente educatie*
- *Nadere voorschriften Non-Compliance with Laws and Regulations (NOCLAR)*

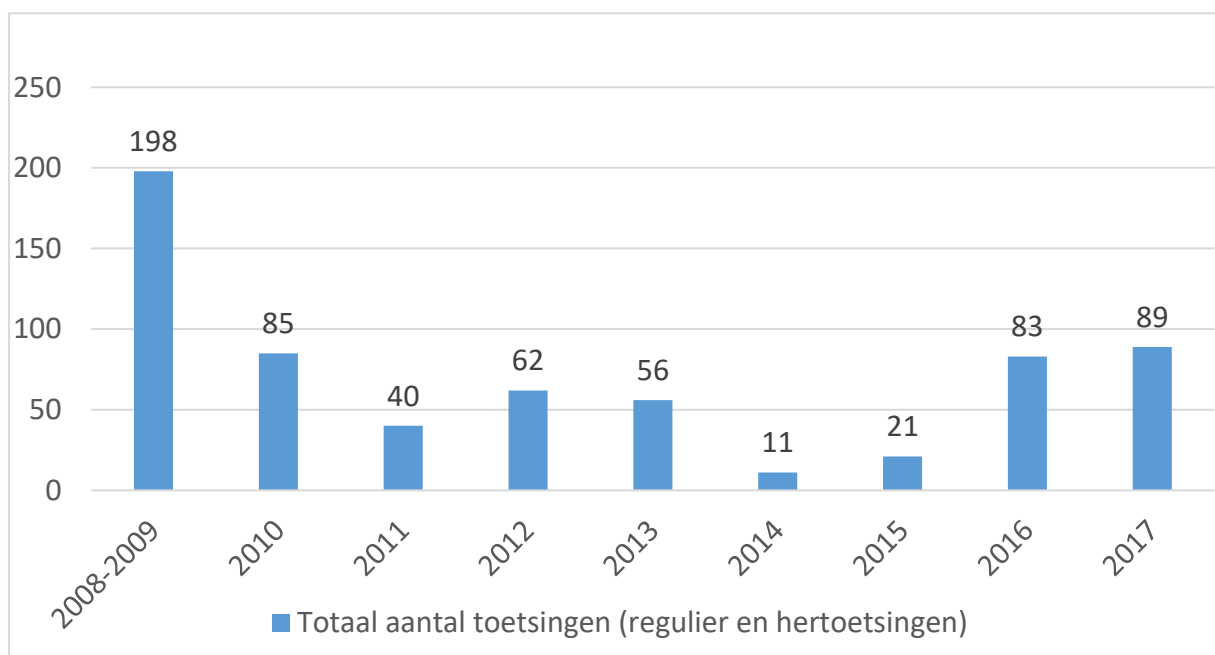
## OVERZICHT TOETSINGEN REVIEWCOMMISSIE

GRAFIEK 1: PERCENTAGE BEZOEK RC AAN TOTAAL AANTAL VERGUNNINGHOUDERS SRA

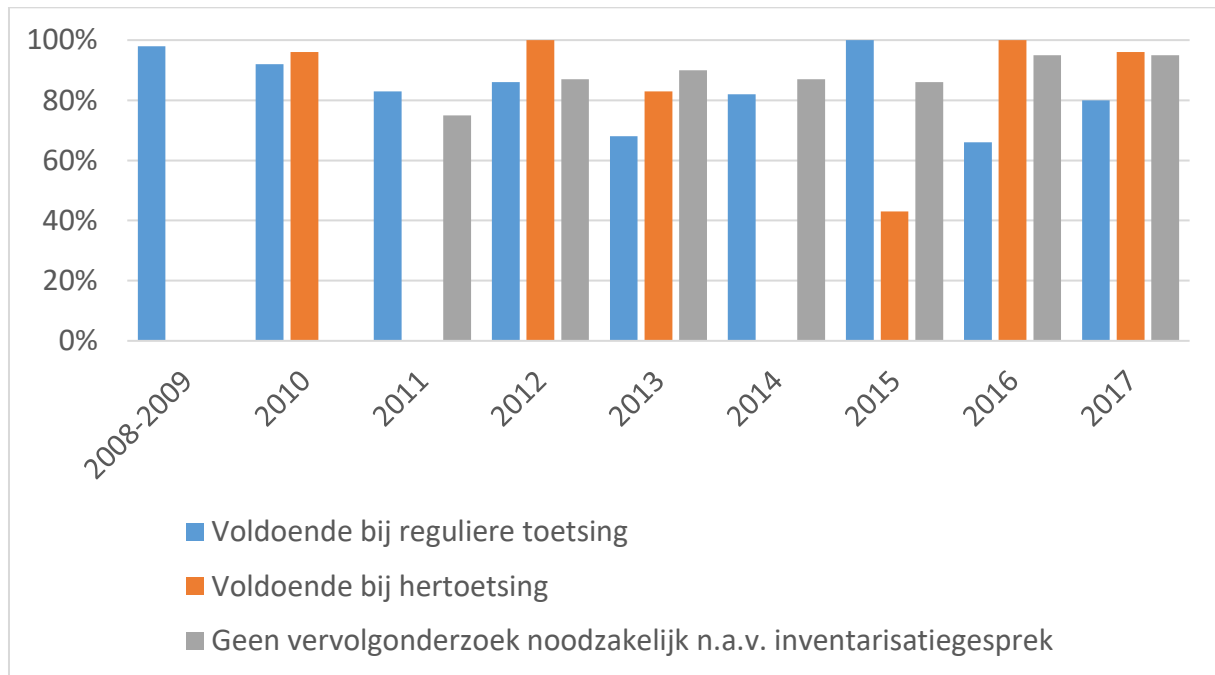


Uit bovenstaande grafiek blijkt dat SRA-kantoren frequent onderwerp van toetsing zijn (geweest). Hoewel wet- en regelgeving (kwaliteitsverordening NBA en Wta) voorschrijft dat nOOB-vergunninghouders eens in de zes jaar getoetst moeten worden, wordt een substantieel deel van de Wta-vergunninghouders jaarlijks of, in ieder geval, om de twee jaar bezocht.

GRAFIEK 2: TOTAAL AANTAL TOETSINGEN RC (REGULIER EN HERTOETSINGEN)

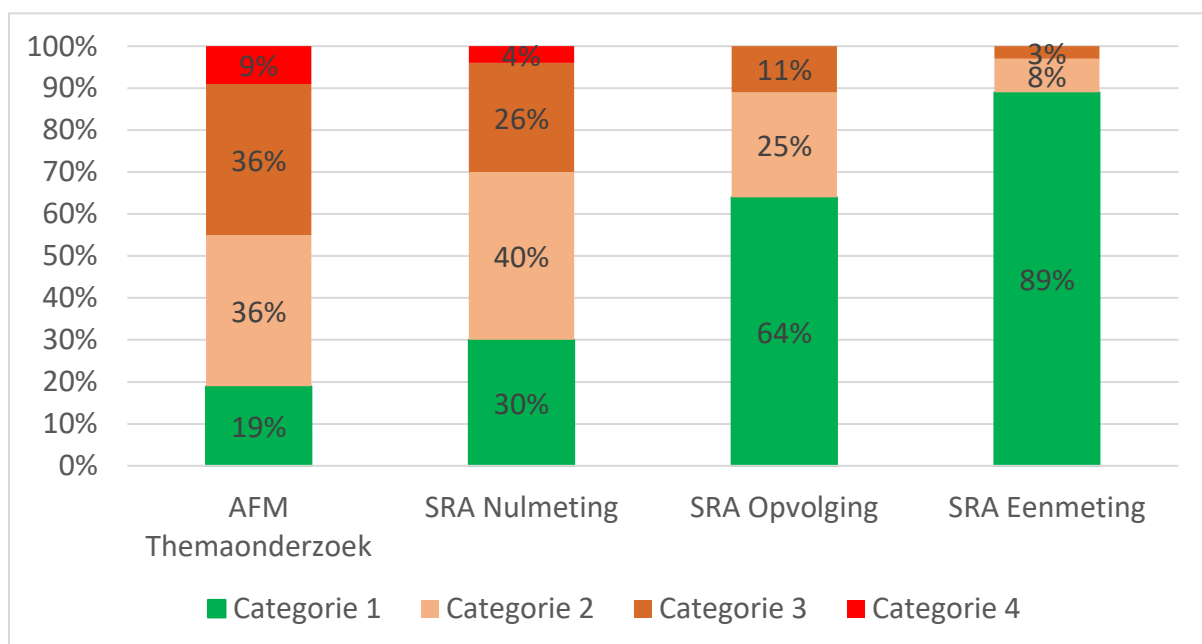


GRAFIEK 3: RESULTATEN TOETSINGSJAREN 2008-2017 (SRA-VERGUNNINGHOUDERS)



De resultaten van de toetsingen tonen een sterk wisselend beeld. Opvallend is dat de resultaten in 2013 (68% voldoende) en 2016 (66% voldoende) beduidend lager zijn dan in de andere jaren. Mogelijke verklaring hiervoor is dat de Reviewcommissie in 2012 en 2014 is geconfronteerd met de strakkere normstelling door de AFM. De bevindingen van de AFM in haar rapportages over de grote OOB-kantoren en over de (beperkte) thema-onderzoeken bij de niet-OOB-kantoren hebben geleid tot opschroeven van de eisen waarmee de Reviewcommissie te werk is gegaan. Dat de jaren na 2013 en na 2016 weer een positiever beeld laten zien betekent derhalve dat de SRA-kantoren als gevolg daarvan een betere kwaliteit hebben bereikt.

GRAFIEK 4: RESULTATEN DOOR SRA-BESTUUR VERPLICHT GESTELDE KWALITEITSPROGRAMMA SAMEN BETER ONDER SRA VERGUNNINGHOUDERS (2014-2018)



Samen Beter was het verplichte SRA-kwaliteitsverbeteringsprogramma voor SRA-kantoren met een AFM-vergunning. Het SRA-bestuur nam dit initiatief tot het meten en verbeteren van de kwaliteit via dossierreviews bij alle SRA-leden met een AFM-vergunning in 2014, na de uitkomsten van een onderzoek door de AFM. In mei 2018 is dit kwaliteitsverbeteringsprogramma afgerond.<sup>80</sup>

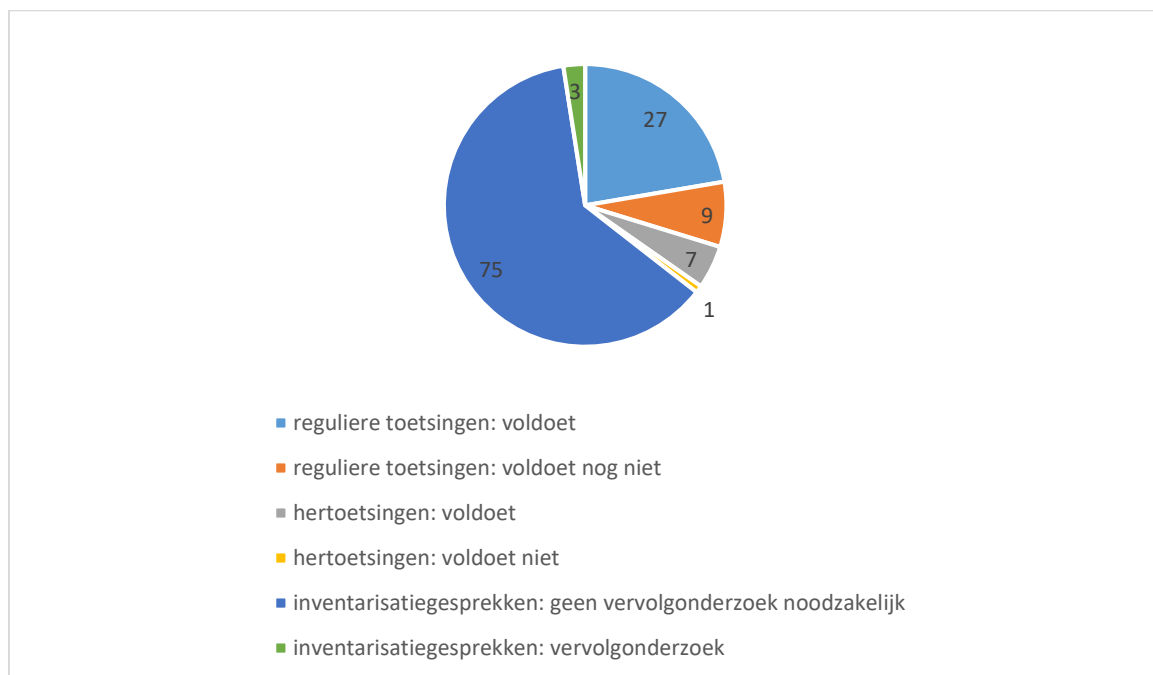
Doelstelling van Samen Beter: geen scores in categorie 3 en 4 (gelijk scores AFM-themaonderzoek).<sup>81</sup> Deze doelstelling is bijna gehaald. Na de eenmeting levert Samen Beter geen onvoldoende score categorie 4 op, één kantoor scoort onvoldoende categorie 3. Dit kantoor zal een versnelde reguliere review ondergaan op het wettelijke controledomein.

88% van de SRA-populatie met een Wta-vergunning heeft een aanzienlijke kwaliteitsverbetering laten zien en scoort op het getoetste dossier een score categorie 1 volgens de AFM gehanteerde methodiek uit het themaonderzoek. De 12% onvoldoende scores in categorie 2 worden vanzelfsprekend gemonitord via de reguliere review.

Samen Beter heeft er samen met andere kwaliteitsimpulsen toe geleid dat alle SRA-leden - ongeacht grootte -, een aanzienlijke kwaliteitsverbeterings- en professionaliseringslag hebben gemaakt. Dat is terug te zien in de overall resultaten van de reguliere reviews, juist ook op het wettelijke controledomein, waarover de SRA Reviewcommissie later deze maand<sup>82</sup> zal rapporteren.

De extra focus en inzet op kwaliteit kent ook andere effecten: Sinds de aanvang van het verplichte Samen Beter traject zijn er verschuivingen geweest in de SRA-populatie. 10 kantoren met een Wta-vergunning zijn gefuseerd, er zijn 14 vergunning ingeleverd en 7 kantoren hebben het SRA-lidmaatschap beëindigd.

GRAFIEK 5: RESULTATEN TOETSINGSJAAR 2018 IN ABSOLUTE AANTALLEN  
(122 VAN DE 193 SRA-VERGUNNINGHOUDERS BEZOCHT- 63%)

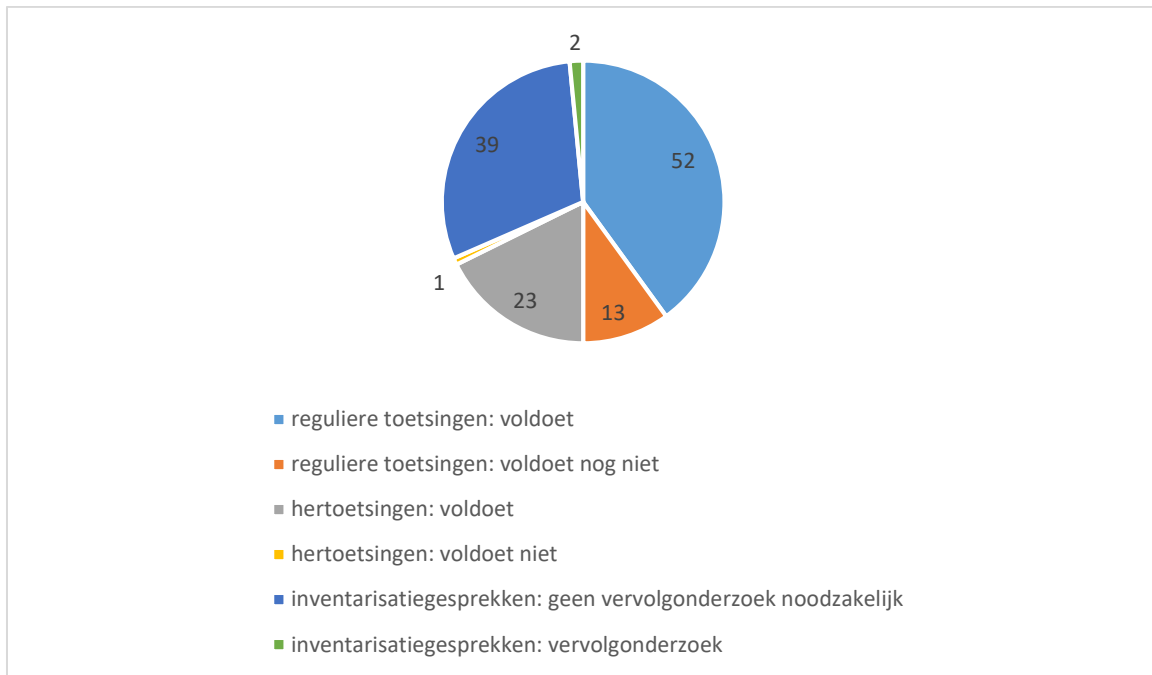


<sup>80</sup> <https://www.sra.nl/over-sra/nieuws/persberichten/samen-beter-leidt-tot-noodzakelijk-inzicht-en-duurzame-kwaliteitsverbetering>

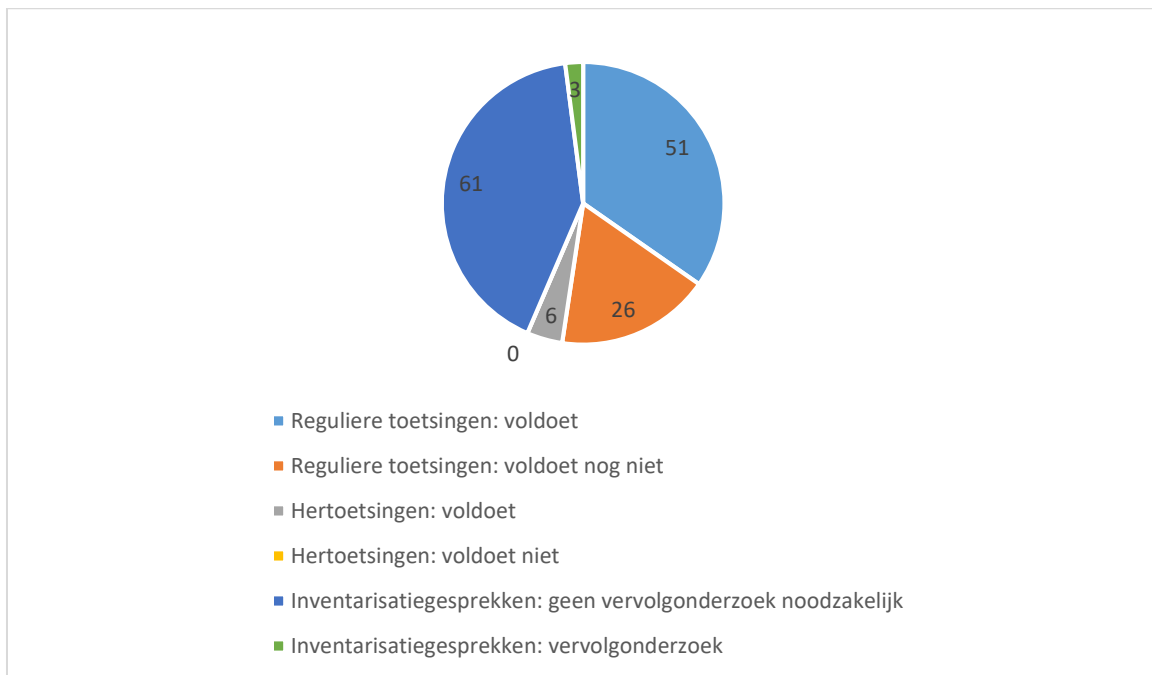
<sup>81</sup> Categorie 3: Enige controlewerkzaamheden uitgevoerd, maar zeer basale controletechnieken niet of verkeerd toegepast; Categorie 4: Niet of nauwelijks sprake van controlewerkzaamheden, maar vooral van administratieve en samenstelwerkzaamheden.

<sup>82</sup> Jaarverslag Reviewcommissie, Toetsingsjaar 2018

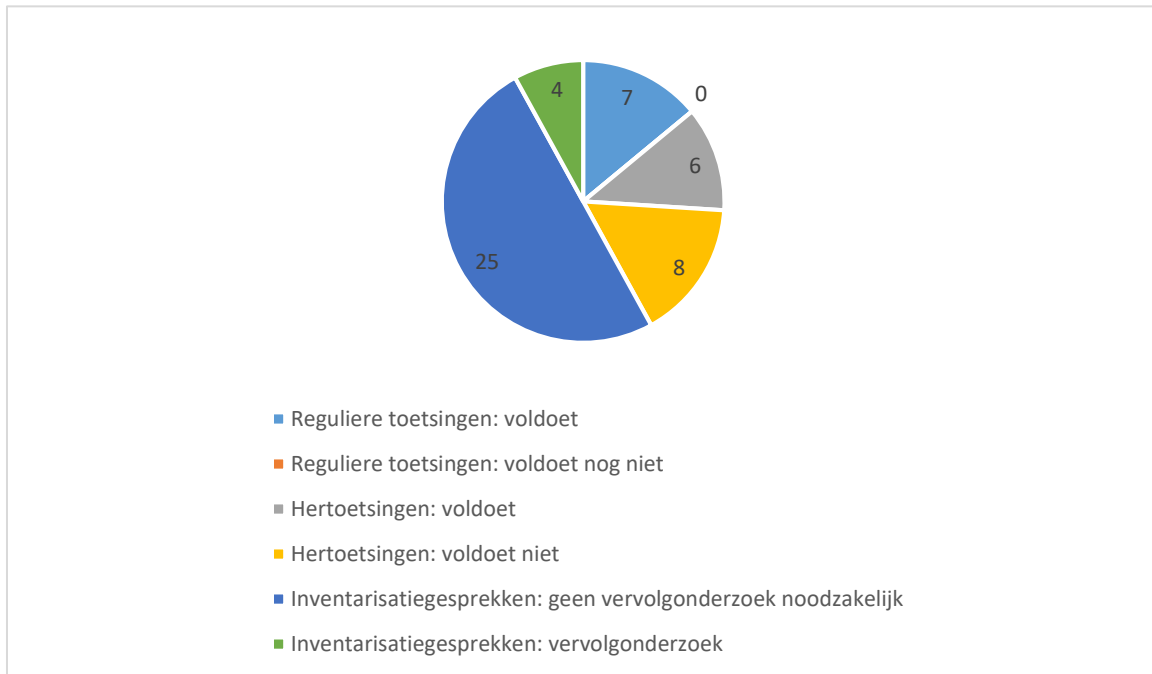
GRAFIEK 6: RESULTATEN TOETSINGSJAAR 2017 IN ABSOLUTE AANTALLEN  
(130 VAN DE 198 SRA-VERGUNNINGHOUDERS BEZOCHT)



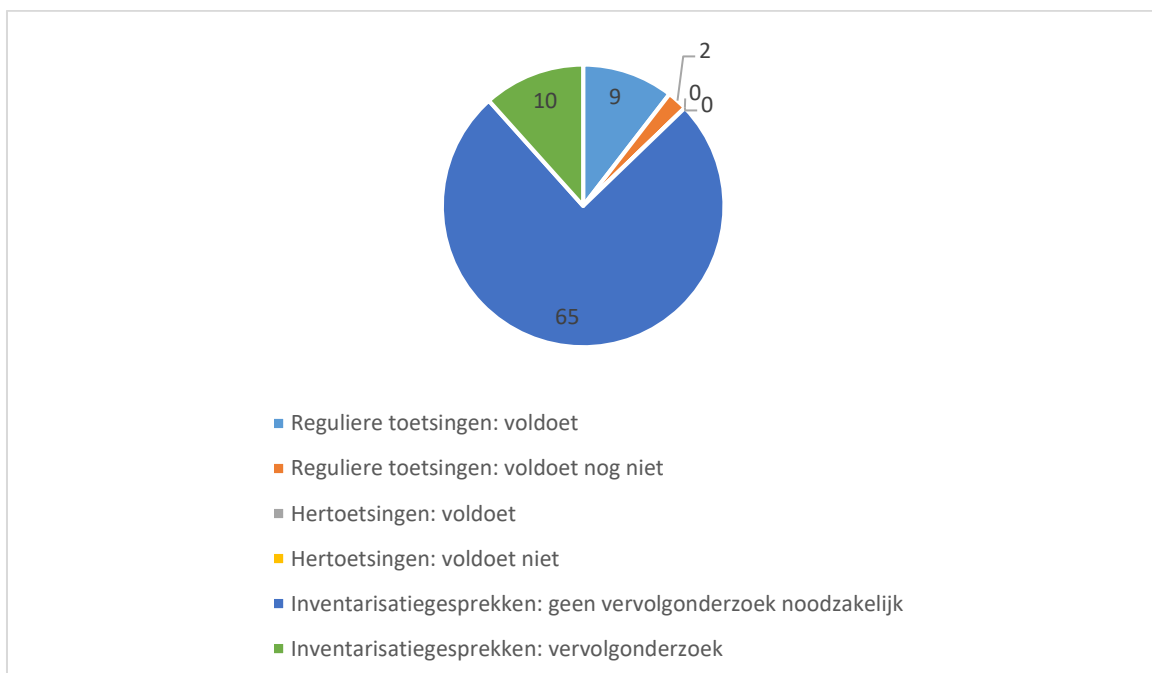
GRAFIEK 7: RESULTATEN TOETSINGSJAAR 2016 IN ABSOLUTE AANTALLEN  
(147 VAN DE 213 SRA-VERGUNNINGHOUDERS BEZOCHT)



**GRAFIEK 8: RESULTATEN TOETSINGSJAAR 2015 IN ABSOLUTE AANTALLEN (EXCLUSIEF TOETSINGEN IN HET KADER VAN HET VERPLICHTE KWALITEITSPROGRAMMA SAMEN BETER) (50 VAN DE 228 SRA-VERGUNNINGHOUDERS BEZOCHT)**

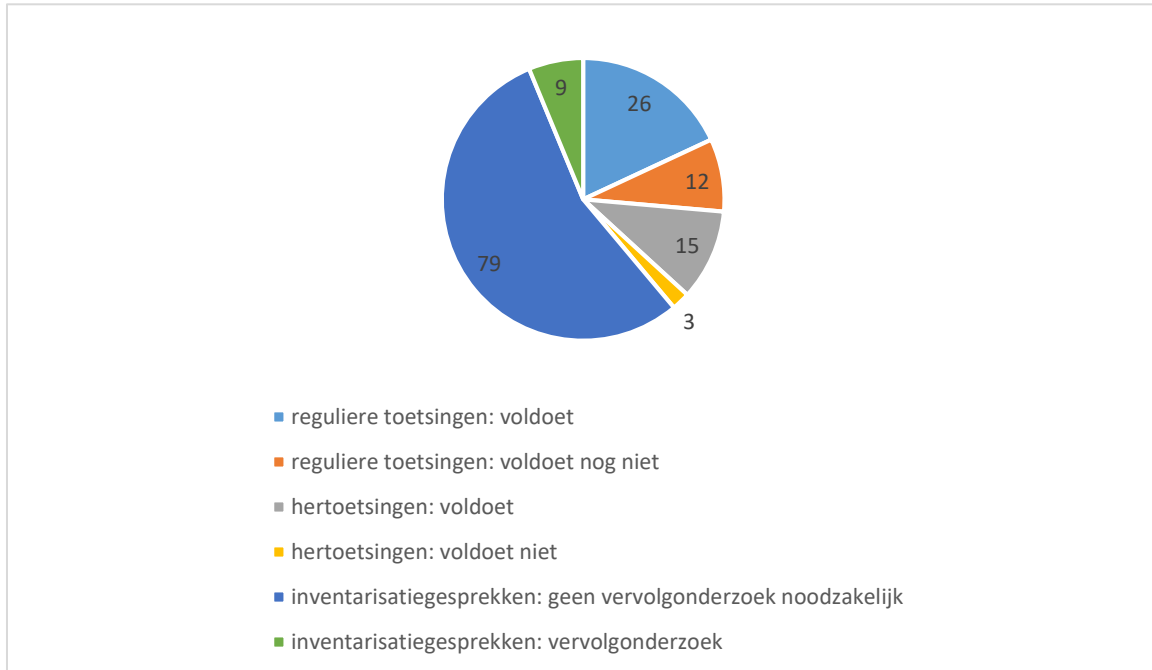


**GRAFIEK 9: RESULTATEN TOETSINGSJAAR 2014 IN ABSOLUTE AANTALLEN (EXCLUSIEF TOETSINGEN IN HET KADER VAN HET VERPLICHTE KWALITEITSPROGRAMMA SAMEN BETER) (86 VAN DE 243 SRA-VERGUNNINGHOUDERS BEZOCHT)**

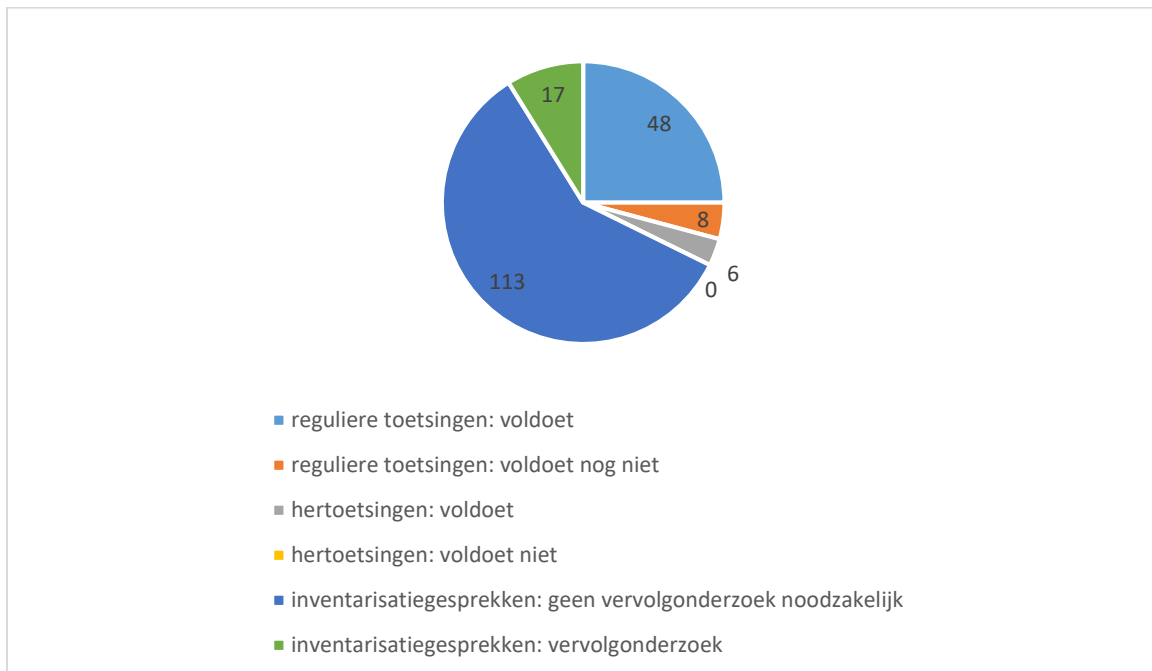




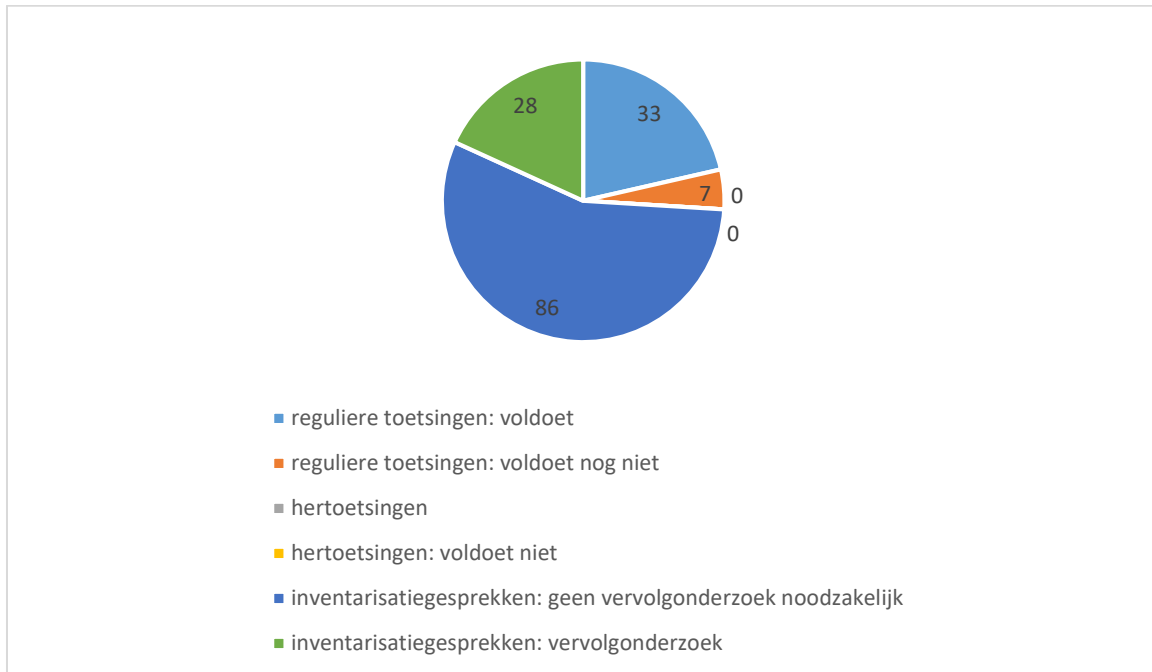
GRAFIEK 10: RESULTATEN TOETSINGSJAAR 2013 IN ABSOLUTE AANTALLEN  
(144 VAN DE 249 SRA-VERGUNNINGHOUDERS BEZOCHT)



GRAFIEK 11: RESULTATEN TOETSINGSJAAR 2012 IN ABSOLUTE AANTALLEN  
(192 VAN DE 240 SRA-VERGUNNINGHOUDERS BEZOCHT)

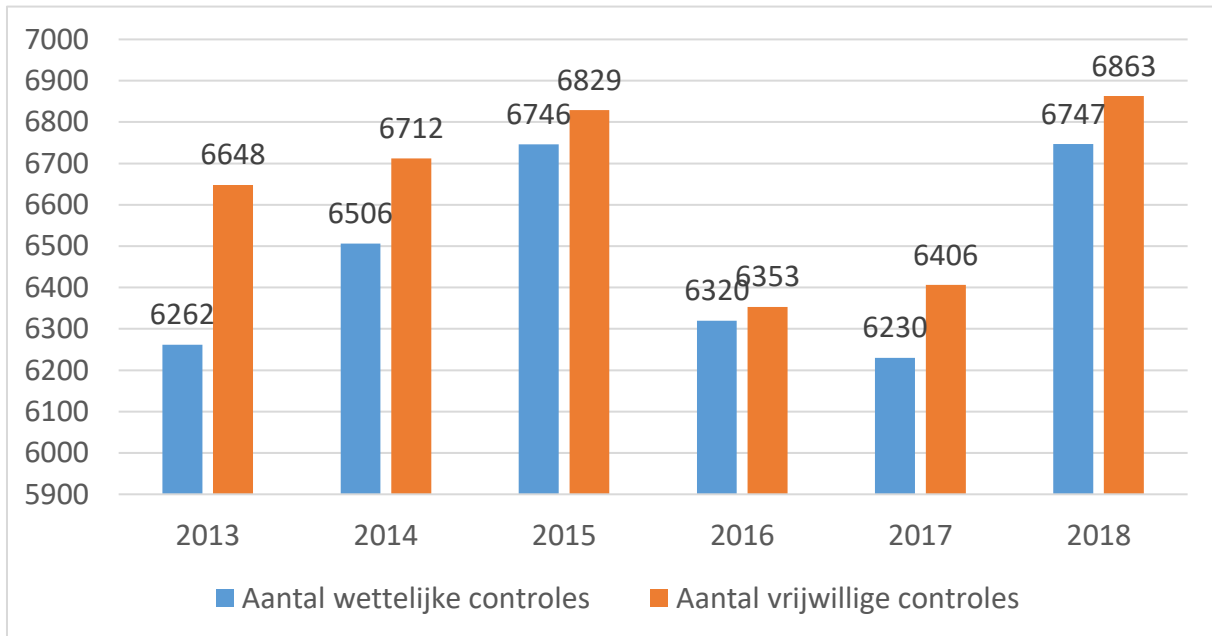


GRAFIEK 12: RESULTATEN TOETSINGSJAAR 2011 IN ABSOLUTE AANTALLEN  
(154 VAN DE 240 SRA-VERGUNNINGHOUDERS BEZOCHT)



## ANDERE RELEVANTE DATA

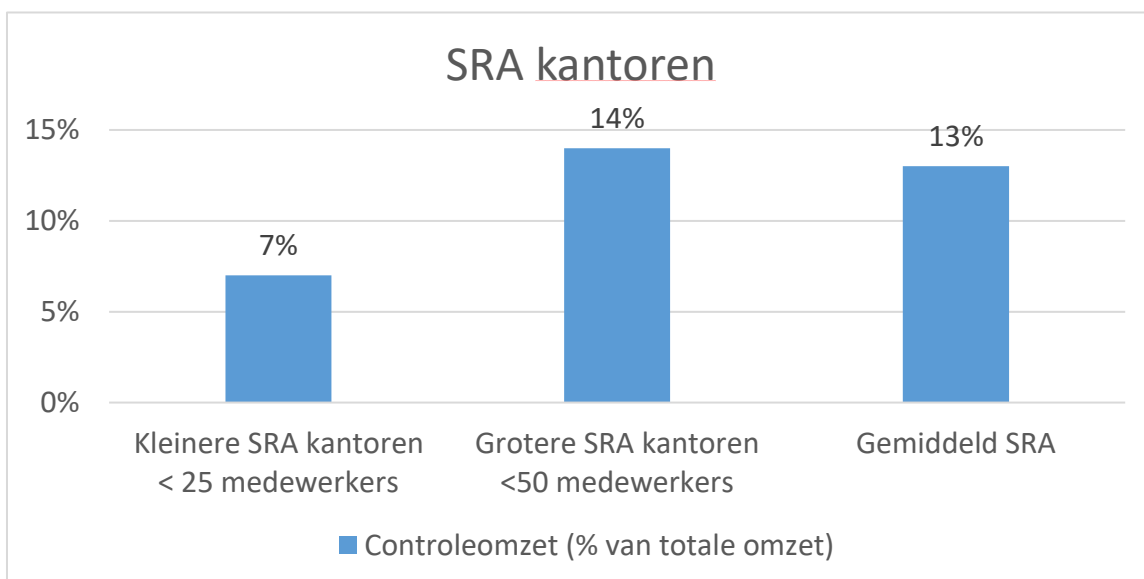
GRAFIEK 12: AANTAL WETTELIJKE EN VRIJWILLIGE CONTROLES BIJ SRA VERGUNNINGHOUDERS



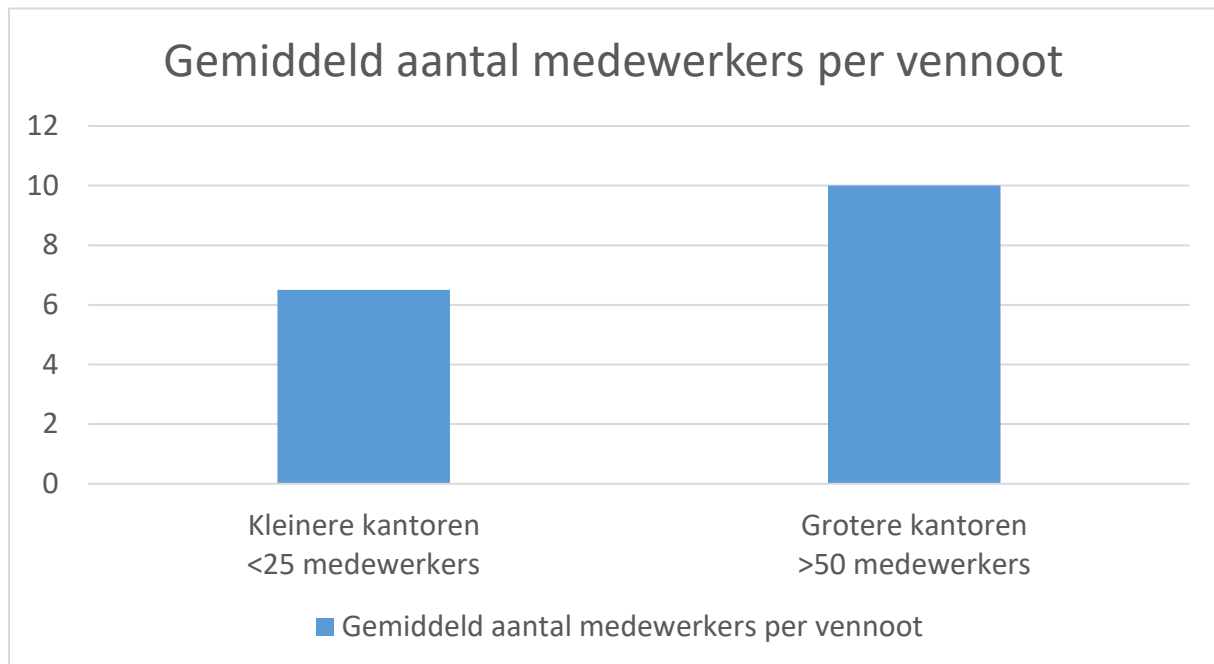
Vanaf boekjaar 2015 verhoogde Nederland de wettelijke controlegrenzen (netto-omzet naar € 12.000.000) op basis van Europese wetgeving. Vanaf 2017 is het aantal controleopdrachten bij SRA-kantoren weer toegenomen. In 2018 is het aantal wettelijke controleopdrachten weer op hetzelfde niveau als in 2015. Datzelfde geldt voor het aantal vrijwillige controleopdrachten. Verklaring hiervoor is deels dat kantoren (die niet lid zijn van SRA) de vrijwillige controle-opdrachten hebben afgestoten omdat ze niet langer aan de toenemende kwaliteitseisen konden voldoen.

GRAFIEK 13: CONTROLEOMZET (BENCHMARK SRA-KANTOREN 2018)

Gemiddelde tarief van vennoten is 180E



GRAFIEK 14: SPAN OF CONTROL



GRAFIEK 15: KWALITEITSBEHEERSING EN KWALITEITSBEVORDERING

Bron: SRA Kantorenbenchmark 2018 (september 2019)

In 2018 is voor het eerst (in de SRA Kantorenbenchmark, red.) ook aandacht besteed aan de interne compliance werkzaamheden (uren) en de invulling van de externe compliance functie (uren en kosten). We zien hier een lineaire trend met de omvang van de kantoren. De procentuele verdeling van de urenbesteding verschilt enigszins tussen de invulling van de compliance functie zoals die intern dan wel externen wordt uitgevoerd.

Klasse	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling		Inspecties en dossierreviews	
	Intern	Extern	Intern	Extern
1-25 fte	13%	17%	17%	30%
25-50 fte	10%	29%	23%	21%
50-150 fte	9%	25%	22%	37%
> 150 fte	10%	39%	27%	8%
SRA-gemiddelde	10%	28%	22%	26%

Opvallend is dat naarmate de omvang van het kantoor toeneemt procentueel gezien de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling meer door externe deskundigen wordt uitgevoerd, terwijl de inspecties en dossierreviews een tegengestelde beweging vertonen.



GRAFIEK 16: OPLEIDINGSBUDGET

Bron: SRA Kantorenbenchmark 2018 (Bron: SRA Kantorenbenchmark 2018)

Klasse	Opleidingsbudget	Opleidingsbudget per fte
1-25 fte	€ 21.836	€ 1.509
25-50 fte	€ 55.332	€ 1.669
50-150 fte	€ 126.056	€ 1.522
> 150 fte	€ 519.211	€ 2.054
SRA-gemiddelde	€ 114.586	€ 1.610