

Aan de Commissie Toekomst Accountancysector

Datum
30 oktober 2019

Behandeld door
drs. L. Albers RA

Ons kenmerk
5405/AA/gdr

Onderwerp
Bijdrage Deloitte in 2e onderzoeksfase CTA

Uw kenmerk
Voorlopige bevindingen en
aanbevelingen d.d. 1/10/2019

Geachte Commissie,

Wij danken u voor de uitnodiging om in deze fase van uw onderzoek te reageren op uw voorlopige bevindingen en aanbevelingen d.d. 1 oktober 2019. Wij maken hier graag gebruik van.

Wij gaan in deze brief in op de rol van de accountancysector, in samenwerking met andere stakeholders, bij het versterken van het vertrouwen. In de bijlagen bij deze brief reageren wij op uw 19 aanbevelingen en de (hoofd)conclusies uit uw rapport, en brengen we enkele aanvullende onderwerpen onder uw aandacht.

Versterken van vertrouwen

De accountant vervult een cruciale publieke taak en vertrouwen speelt daarbij een fundamentele rol. Dat vertrouwen in de accountant kan en moet worden versterkt, allereerst door onze eigen inspanningen. Wij nemen hiervoor aanvullende maatregelen gebaseerd op oorzakenanalyses, omdat wij erkennen dat het belangrijk is om de positieve trend¹ in kwaliteitsverbetering versneld door te zetten.

Wij zijn het eens met uw conclusie dat niet gegarandeerd kan worden dat er nooit incidenten kunnen voorkomen, en dat het versterken van vertrouwen moet voortkomen uit de focus op structurele verbeteringen, niet op incidenten. Alleen dan kan een opwaartse spiraal worden ingezet. Naar onze mening vormen uw voorlopige bevindingen en aanbevelingen een belangrijke opmaat naar het structureel versterken van het vertrouwen. Met de fundamentele aanbevelingen die u doet kan de accountancysector en het toezicht daarop, alsook de gehele keten van (financiële) verantwoording worden versterkt. Hierbij is een belangrijke rol weggelegd voor bestuurders en commissarissen. Deze ketenaanpak wordt ook onderschreven door de Securities and Exchange Commission² (SEC) in de VS. Daar is in 2002 de keten versterkt met de Sarbanes-Oxley-wetgeving, met een aantoonbare kwaliteitsverbetering als resultaat.³ Wij steunen dan ook het merendeel van uw voorlopige aanbevelingen (bijlage 1) en conclusies (bijlage 2).

¹ Zie [onze inbreng](#) in de 1^e onderzoeksfase CTA d.d. 18 april 2019, specifiek p.2 en pp.10-12

² SEC (2018), [Wes Bricker, Chief Accountant](#): "Audits and financial reporting more generally are also enhanced by strong, independent audit committees. Boards of public companies in the U.S. have a financial reporting oversight responsibility, which they usually assign to their audit committees. In the U.S., the entire Board has to approve the release of public company financial reports, even though management is responsible for their preparation. As a result, both management and directors have a vital interest in the quality of the company's books and records and related internal accounting controls in order to address their responsibilities adequately."

³ Zoals blijkt uit onder meer een [meta-studie naar de impact van SOX](#), een analyse van [publicaties over SOX 404](#), een onderzoek naar de [voordelen en kosten voor stakeholders van een vrijstelling van SOX 404b](#), en studies van de SEC naar SOX [404](#) en [404b](#)

Hierna belichten wij drie aanvullende thema's die ook van belang zijn in het debat over kwaliteit en die daarom de aandacht van de commissie verdienen, te weten: (i) het kwaliteitsbegrip, (ii) het publieke belang en (iii) de toekomstbestendigheid van de accountancysector.

i. Kwaliteit

De commissie signaleert dat een duidelijke definitie van kwaliteit ontbreekt, evenals een jaarlijkse publicatie van gestandaardiseerde indicatoren voor de kwaliteit van uitgevoerde wettelijke controles. Wij zijn het ermee eens dat een dergelijke definitie en de bijbehorende indicatoren kunnen bijdragen aan een gelijk speelveld en het versterken van het vertrouwen in het werk van de accountant. Om een brede toepasbaarheid en voldoende draagvlak te waarborgen, dient een breed en internationaal veld van belanghebbenden te worden betrokken bij de ontwikkeling hiervan.

Wij vragen de commissie in haar aanbevelingen de suggestie op te nemen om aan te sluiten bij de initiatieven die op dit vlak in de Verenigde Staten worden genomen onder leiding van de PCAOB.⁴ Samen met een brede vertegenwoordiging van belanghebbenden – waaronder de accountancysector, commissarissen en investeerders – werkt de PCAOB al enkele jaren aan het samenstellen van een set van kwaliteitsindicatoren met exact dit doel voor ogen. De werkwijze van de PCAOB kan een voorbeeld zijn voor Nederland.

In dit kader is ook de rol en de bijdrage van de Nederlandse Foundation for Auditing Research (FAR) van belang. Wij zouden graag zien dat ook de toezichthouder en andere belanghebbenden zich bij de FAR en haar onderzoek aansluiten.

ii. Het publieke belang centraal

Er is een duidelijke oproep om thema's als continuïteit, fraude, duurzaamheid en cyber security een grotere en meer herkenbare plaats te geven in de accountantscontrole. Zulke thema's zijn onlosmakelijk verbonden met niet-financiële informatie. Strategische risico's – die in beginsel niet-financieel van aard zijn – kunnen leiden tot continuïteitsrisico's. Juist daarom dient een 'in control statement' op die risico's gericht te zijn en niet slechts beperkt zijn tot interne beheersing gericht op financiële verantwoording, zoals in de Verenigde Staten.

Accountants zijn bij uitstek geëquipeerd om assurance te verschaffen bij niet-financiële informatie, onder meer door hun onafhankelijkheid, het raamwerk voor kwaliteitsbeheersing van waaruit zij opereren en het toezicht dat hierop wordt uitgeoefend. Wij zien juist hier een mogelijkheid om de relevantie van het werk van accountants te onderstrepen en aan te sluiten bij maatschappelijk gevoelde behoeften. Relevant in dit kader is onder meer de (concept)publicatie van prof. dr. W.R. (Robert) Knechel⁵ en publicaties op dit terrein zoals die in Harvard Business Review⁶, waarin wordt geconstateerd dat er niet alleen steeds meer wordt gekeken naar niet-financiële informatie, maar ook dat investeringen in milieu en sociale doelstellingen achterblijven doordat er niet voldoende aandacht is voor rapportage en door accountants verstrekte assurance op die rapportages.

⁴ Zie onder meer de '[Concept release on Audit Quality Indicators \(PCAOB, 2015\)](#)' en [het PCAOB AQI programma](#).

⁵ Zie de *separate* bijlage 4 bij deze brief, 'The Future of Assurance and Capital Markets' (2019, prof. dr. W.R. Knechel)

⁶ Zie onder meer '[The Investor Revolution](#)' (HBR, 2019)

3

30 oktober 2019
5405/AA/gdr

iii. Toekomstbestendig en innovatief

Wij omarmen innovatieve technologie, omdat die kan helpen om de kwaliteit van de controle te verbeteren en het beroep aantrekkelijk te houden voor aankomende generaties accountants. We vragen u om in uw uiteindelijke rapport meer aandacht te besteden aan technologische ontwikkelingen, ook in de vorm van suggesties.

Zo zou de commissie zich kunnen buigen over de standaarden voor de uitvoering van wettelijke controles en het toezicht daarop. Er zou ruimte kunnen worden gecreëerd om, bijvoorbeeld in de vorm van pilots, te experimenteren met nieuwe manieren om controle-informatie te verkrijgen. Meer ruimte bij het formuleren en toepassen van standaarden en het toezicht daarop zou innovatie kunnen versnellen.

U oppert onderscheid te maken in standaarden tussen het OOB- en niet-OOB-segment. In aansluiting daarop kan ook worden gedacht aan het mogelijk maken van innovatieve experimenten in het niet-OOB-segment. In samenspraak met onder meer de toezichthouder en de gecontroleerde organisaties zouden veilige omgevingen ('sandboxes') kunnen worden gecreëerd waarin experiment en innovatie mogelijk zijn.

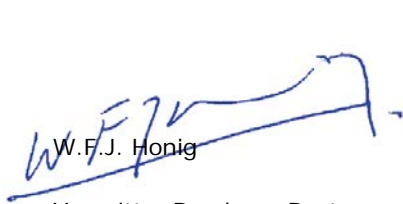
Tot slot

Wij benadrukken nogmaals het belang van het in een internationale context zien van elk van de aanbevelingen; zijn ze in die context praktisch uitvoerbaar en proportioneel? De accountancysector opereert namelijk internationaal, evenals ruim twee derde van de door ons gecontroleerde bedrijven.⁷

Wij zijn van harte bereid onze reactie persoonlijk aan u toe te lichten.

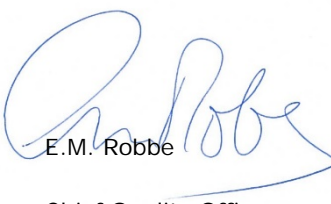
Met vriendelijke groet,

Deloitte Accountants B.V.



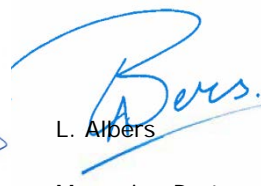
W.F.J. Honig

Voorzitter Raad van Bestuur



E.M. Robbe

Chief Quality Officer



L. Albers

Managing Partner Audit & Assurance

Bijlagen

1. Reactie op uw 19 aanbevelingen
2. Reactie op uw 40 (hoofd)conclusies
3. Belangrijkste wijzigingen Wta/Bta betreffende de governance van de organisatie
4. 'The Future of Assurance and Capital Markets' (2019, prof. dr. W.R. Knechel) [*separate bijlage*]

⁷ In FY19 betreft dit de combinatie van ca. 17% ondernemingen die onder het PCAOB-regime vallen en/of elders beursgenoteerd zijn, aangevuld met ca. 36% overige internationale controlecliënten met activiteiten in Nederland en financiële instellingen, aangevuld met circa de helft van de 24% van onze controlecliënten die behoren tot het private segment. Het publieke segment dat 23% van onze portefeuille omvat, valt hier niet onder.

Bijlage 1 | Reactie op uw 19 aanbevelingen

In deze bijlage geven wij u kort en bondig onze reactie op elk van uw 19 aanbevelingen. Hierbij houden wij de volgorde aan zoals opgenomen in bijlage I van uw rapportage d.d. 1 oktober 2019, pp. 83-85.

“I. Om de kloof tussen de wensen van de gebruikers en de inhoud van de accountantscontrole te verkleinen moeten de onderwerpen continuïteit en fraude een grotere en meer herkenbare positie krijgen in de accountantscontrole. Deze onderwerpen krijgen eveneens een belangrijkere positie in de opleiding en de permanente educatie. Dit geldt niet voor controle van niet-financiële informatie die minder tot het traditionele, aan de controlerend accountant voorbehouden werkkterrein behoort. De controle van deze niet-financiële informatie behoeft niet te worden voorbehouden aan de accountant.”

Wij onderschrijven dat continuïteit en fraude een grotere en meer herkenbare positie in de accountantscontrole krijgen. Wij werken hier als sector gezamenlijk aan, onder meer via de Werkgroep Fraude en de publicatie van het Fraude Protocol⁸ en de maatschappelijke dialoog over Continuïteit.⁹ Via onze informatiebrief in de eerste fase van uw onderzoek hebben wij u geïnformeerd over de inspanningen en resultaten van Deloitte.¹⁰ Wij geven de commissie in overweging om de wetgever te vragen de mogelijkheden te laten onderzoeken om een continuïteitsparagraaf voor te schrijven voor het jaarverslag.

Accountants zijn bij uitstek geëquipeerd om assurance te verschaffen bij niet-financiële informatie, onder meer door hun onafhankelijkheid, het raamwerk voor kwaliteitsbeheersing van waaruit zij opereren en het toezicht dat hierop wordt uitgeoefend. Wij zien juist hier een mogelijkheid om de relevantie van het werk van accountants te onderstrepen en aan te sluiten bij maatschappelijk gevoelde behoeften. Relevant in dit kader is onder meer de (concept)publicatie van prof. dr. W.R. (Robert) Knechel¹¹ en publicaties op dit terrein zoals die in Harvard Business Review¹², waarin wordt geconstateerd dat er niet alleen steeds meer wordt gekeken naar niet-financiële informatie, maar ook dat investeringen in milieu en sociale doelstellingen achterblijven doordat er niet voldoende aandacht is voor rapportage en door accountants verstrekte assurance op die rapportages.

De controle van niet-financiële informatie in het bestuursverslag vereist de ontwikkeling van een duidelijk normenkader. Wij ondersteunen dan ook van harte de initiatieven van onder meer de SER¹³ en de initiatieven in internationale context waar veelal gesproken wordt van ‘pre-financial information’.¹⁴

“II. De primaire verantwoordelijkheid voor de interne beheersing en de (juistheid van de) jaarstukken ligt bij de onderneming zelf. Om dit tot uitdrukking te brengen zou het bestuur naar Amerikaans voorbeeld een in control statement moeten afgeven, te controleren door de accountant.”

⁸ De [Werkgroep Fraude](#) en het [Fraude Protocol](#)

⁹ [Maatschappelijke dialoog Continuïteit](#) en het [Green Paper Continuïteit](#)

¹⁰ Zie [onze inbreng](#) in de 1^e onderzoeksfase CTA d.d. 18 april 2019

¹¹ Zie de *separate* bijlage 4 bij deze brief, ‘The Future of Assurance and Capital Markets’ (2019, prof. dr. W.R. Knechel)

¹² Zie onder meer ‘[The Investor Revolution](#)’ (HBR, 2019)

¹³ [SER-advies integrated reporting](#), september 2019

¹⁴ Onder meer [IAASB, 2019](#) en [IFAC, 2017](#)

De verantwoordelijkheid voor de (juistheid van de) jaarstukken ligt bij de onderneming.¹⁵ Wij zijn voorstander van de introductie van een in control statement (ICS), te controleren door de accountant.

Wetenschappelijk onderzoek¹⁶ en studies door de Securities and Exchange Commission¹⁷ (SEC) hebben in ruime mate bewezen dat de onder de Sarbanes-Oxley Act (SOX) vereiste verklaring van het bestuur van een onderneming over de effectiviteit van interne controle over financiële verantwoording (SOX 404a) en het onafhankelijke oordeel hierover door de accountant (SOX 404b) verbeteringen hebben opgeleverd op de volgende punten:

- i. de kwaliteit van financiële verantwoording (zichtbaar in reductie van foutenherstel in financiële verantwoordingen);
- ii. de kwaliteit van interne beheersing.

Er is vanuit die studies en onderzoek ook bewijs dat de voordelen van SOX 404a en SOX 404b, gemeten door gereduceerde kosten van kapitaal en gestegen waarde van de onderneming, hoger zijn dan de compliancekosten gemeten door gestegen kosten van de externe accountant en de kosten van de onderneming. SOX 404a en 404b omvatten uitsluitend de effectiviteit van interne controle over financiële verantwoording (ICFR).

De huidige Nederlandse Corporate Governance Code ('de Code') is ruimer dan SOX. De Code vereist een ICS in het bestuursverslag, echter zonder dat de externe accountant hierover een onafhankelijk oordeel geeft, waarbij het bestuur ook verantwoording aflegt over strategische, operationele, compliance- en verslaggevingsrisico's en verklaart dat alle materiële risico's en onzekerheden die de continuïteit raken in het bestuursverslag zijn vermeld. Een studie gepubliceerd in de Harvard Business Review laat zien dat de grootste verrassingen voortkomen uit strategische en operationele risico's.¹⁸ Hierom dient een ICS van het bestuur, en de controle hierop, zich niet te beperken tot ICFR.

Uit onze evaluatie van jaarrekeningen over het eerste jaar waarin de huidige Code van toepassing is¹⁹ blijkt dat Nederlandse beursgenoteerde bedrijven in beperkte mate transparant zijn over risico's. En de huidige ICS geeft weinig tot geen inzicht in mogelijke tekortkomingen en verbeteringen daarvan.

Een ICS van het bestuur met controle hierop door de externe accountant heeft toegevoegde waarde, maar het draagvlak voor een dergelijke ingrijpende maatregel is belangrijk. Daarom delen wij de volgende twee relevante punten in het kader van ICS met uw commissie:

- i. Een belangrijke vraag is hoe een ruimere ICS over alle relevante risico's haalbaar en effectief te laten zijn, ook in internationaal verband. Hierbij speelt ook het vraagstuk van proportionaliteit. Daarom is verder onderzoek noodzakelijk naar een algemeen geaccepteerd normenkader, waarbij wordt voorkomen dat een dergelijke verklaring in belangrijke mate wordt gejuridificeerd.

¹⁵ [Burgerlijk Wetboek, boek 2, titel 9](#)

¹⁶ Zoals een [meta-studie naar de impact van SOX](#), een analyse van [publicaties over SOX 404](#) en een onderzoek naar [voordelen en kosten voor stakeholders van een vrijstelling van SOX 404b](#)

¹⁷ https://www.sec.gov/news/studies/2009/sox-404_study.pdf en <https://www.sec.gov/news/studies/2011/404bfloat-study.pdf>

¹⁸ Harvard Business Review, [How to live with Risks](#)

¹⁹ Deloitte (2018), [Building trust through transparency – the revised corporate governance code](#)

- ii. De interne auditfunctie doet onafhankelijk onderzoek naar de beheersing van de belangrijkste risico's van de organisatie. Wij pleiten voor een samenwerking tussen de interne auditfunctie en de externe accountant in overleg met de auditcommissie, om de effectiviteit en proportionaliteit van de aanbeveling beheersbaar te houden.

“III. In de communicatie tussen accountant, raad van commissarissen en aandeelhouders wordt meer inzichtelijk gemaakt op welke wijze de aansturing van de externe accountant bijvoorbeeld door de raad van commissarissen heeft plaatsgevonden. Dit kan onder meer door het daartoe strekkend verslag van de auditcommissie ter adviserende stemming voor te laten leggen aan de algemene vergadering van aandeelhouders.”

Wij hebben hiertegen geen bezwaar. Wij vragen ons wel af of deze aanbeveling het onderliggende probleem aansnijdt. Wij zien meer in het versterken van de rol van de auditcommissie, in lijn met SOX 301. Die bepalingen gaan veel verder dan de huidige Code en hebben betrekking op de vermeende te nauwe band tussen het bestuur van de controlecliënt en de externe accountant.

“IV. Om de kwaliteit van wettelijke controles beter inzichtelijk te maken dienen accountantsorganisaties jaarlijks indicatoren over de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controles te publiceren. Deze indicatoren dienen gezamenlijk representatief te zijn voor alle drie de niveaus van kwaliteit. De indicatoren worden gestandaardiseerd, door de toezichthouder voorgeschreven en gecontroleerd om de vergelijkbaarheid tussen organisaties en in de tijd te waarborgen. De indicatoren worden op één openbaar toegankelijke locatie bijeen gebracht om vergelijking van accountantsorganisaties te vergemakkelijken.”

Wij zijn het ermee eens dat dergelijke indicatoren kunnen bijdragen aan een gelijk speelveld en het versterken van het vertrouwen in het werk van de accountant. Om een brede toepasbaarheid en voldoende draagvlak te waarborgen, dient een breed en internationaal veld van belanghebbenden te worden betrokken bij de ontwikkeling hiervan.

Wij vragen de commissie in haar aanbevelingen de suggestie op te nemen om aan te sluiten bij de initiatieven die op dit vlak in de Verenigde Staten worden genomen onder leiding van de PCAOB.²⁰ Samen met een brede vertegenwoordiging van belanghebbenden – waaronder de accountancysector, commissarissen en investeerders – werkt de PCAOB al enkele jaren aan het samenstellen van een set van kwaliteitsindicatoren met exact dit doel voor ogen.

“V. Wetenschap, toezichthouders en de accountancysector moeten zich inspannen voor meer (wetenschappelijk) onderzoek naar de kwaliteit van de Nederlandse accountancysector, met inbegrip van de factoren die verschillen in kwaliteit verklaren.”

Wij onderschrijven het belang van (wetenschappelijk) onderzoek. In dit kader is ook de rol en de bijdrage van de Nederlandse Foundation for Auditing Research (FAR) van belang. Wij zouden graag zien dat ook de toezichthouder en andere belanghebbenden zich bij de FAR en haar onderzoek aansluiten.

“VI. Besluiten, die direct of indirect raken aan de door de accountantsorganisatie te leveren kwaliteit, dienen voorbehouden te zijn aan de raad van bestuur van de organisatie. Dit geldt in ieder

²⁰ Zie onder meer de [‘Concept release on Audit Quality Indicators \(PCAOB, 2015\)’](#) en [het PCAOB AQI programma](#).

geval voor besluiten ten aanzien van het bestaan, de opzet en de werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem, het belonings- en winstdelingsmodel en significante investeringsbeslissingen. De governance van de accountantsorganisatie dient te waarborgen dat (binnen korte tijd uittredende) partners niet in staat zijn om direct of indirect het financieel eigenbelang te laten prevaleren boven het lange termijn belang van de onderneming en het publiek belang van een goede controlekwaliteit."

De uitgangspunten voor governance die deze aanbeveling bevat, zijn reeds terug te vinden in de wijzigingen in bestaande wet- en regelgeving.²¹ Die schrijven waarborgen voor die in de afgelopen jaren reeds zijn getroffen en die Deloitte in veel gevallen daaraan voorafgaand al vrijwillig heeft geïmplementeerd.

Met de herziene Wet toezicht accountantsorganisaties en Besluit toezicht accountantsorganisaties die per 1 juli 2018 van kracht zijn geworden, zijn de governance van de accountantsorganisaties en de groepsstructuur waar die accountantsorganisaties deel van uitmaken nog verder versterkt.²²

Zo is de AFM geschiktheidstoets geïntroduceerd, zowel voor dagelijks beleidsbepalers van de accountantsorganisatie en het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met een zetel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie (ofwel de 'topholding'), als voor de leden van de raad van commissarissen. Daarnaast is wettelijk verankerd dat een raad van commissarissen ingesteld moet worden, bestaande uit onafhankelijke externe leden. Specifieke bevoegdheden zijn aan de raad van commissarissen toebedeeld. De raad van commissarissen houdt, krachtens de Wta en Bta, toezicht op het stelsel van kwaliteitsbeheersing, is wettelijk bevoegd dagelijks beleidsbepalers te allen tijde te schorsen en te ontslaan, en stelt de hoogte en de samenstelling vast van de beloning van de personen die het dagelijks beleid bepalen van de accountantsorganisatie en de topholding.

Bovendien dienen besluiten van dagelijks beleidsbepalers over het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de benoeming, schorsing en ontslag van de bij de accountantsorganisatie werkzame accountants en de Compliance officer Wta, alsmede de jaarlijkse begroting van de accountantsorganisatie, door de RvC te worden goedgekeurd.

De huidige wet- en regelgeving voorziet derhalve al in voldoende waarborgen in de governance gericht op het langetermijnbelang van de organisatie en het publieke belang van een goede controlekwaliteit.

"VII. De meerderheid van het Nederlandse orgaan dat het beleid van een accountantsorganisatie uiteindelijk bepaalt – dit kan de raad van bestuur van de vergunning houdende accountantsorganisatie maar ook de raad van bestuur van een holding zijn – moet bestaan uit controlerende accountants."

Uit deze aanbeveling volgt impliciet dat de commissie van mening is dat het belang van een kwalitatief goede wettelijke controle beter gediend wordt door een controlerend accountant, dan door een dagelijks beleidsbepaler die die kwalificatie niet heeft. Wij delen deze aanname niet en constateren dat voor die aanname ook geen (empirisch) bewijs wordt aangedragen.

²¹ De herziene Wet toezicht accountantsorganisaties, Besluit toezichtorganisaties, andere wetgeving en sector maatregelen.

²² Voor de volledigheid zijn de belangrijkste wijzigingen in de Wta en Bta, zoals die van kracht zijn gegaan op 1 juli 2018, toegevoegd als bijlage 3 bij deze brief.

Wij begrijpen uit deze aanbeveling dat de commissie verder wil gaan dan de huidige wet- en regelgeving. In reactie op aanbeveling VI hebben wij uiteengezet dat de AFM-geschiktheidstoets is geïntroduceerd, dat een onafhankelijke raad van commissarissen wettelijk is verankerd, en dat aan de raad van commissarissen specifieke bevoegdheden zijn toebedeeld. Deze bepalingen geven reeds voldoende antwoord op de onderliggende zorgen. Daarbij merken wij op dat de AFM-geschiktheidstoets zowel van toepassing is op dagelijks beleidsbepalers van de accountantsorganisatie en het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met een zetel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie (ofwel de 'topholding'), als op de leden van de raad van commissarissen. Het belangrijkste onderscheid tussen de huidige wet- en regelgeving en uw aanbeveling lijkt te zijn de meerderheid van controlerend accountants als bestuurders in de topholding.

De huidige wetgeving schrijft kort samengevat voor dat de meerderheid van de dagelijkse beleidsbepalers van uitsluitend de accountantsorganisatie gekwalificeerd accountant²³ moet zijn (of 1:1 als er maar twee dagelijks beleidsbepalers zijn). De wetgever heeft daarbij expliciet overwogen dat die eis niet geldt voor het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel in Nederland.²⁴

Bovendien zijn er andere wegen voorhanden die de kern van de aanbeveling van de commissie realiseren:

- het instellen van versterkt stemrecht voor bestuurders van de 'topholding' die voldoen aan de krachtens artikel 25 Wta te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn voor besluiten op uitsluitend die onderdelen die direct raken aan de accountantsorganisatie, waaronder de opzet en de werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem, het belonings- en winstdelingsmodel en significante investeringsbeslissingen; en/of
- verdergaande aanscherping van bestaande bevoegdheden en waarborgen, waaronder in het bijzonder aanpassing of uitbreiding van de specifieke bevoegdheden die op basis van de huidige wet- en regelgeving aan de raad van commissarissen van de topholding zijn toebedeeld.

Bij de aanbeveling zoals deze nu is geformuleerd, hebben wij nog enkele vragen.

- Wij vragen de commissie om uit te leggen en ook te motiveren waarom een nieuwe definitie wordt geïntroduceerd van dagelijks beleidsbepaler, nu het woord 'uiteindelijk' door de commissie wordt toegevoegd en (kennelijk) wordt gekoppeld aan het zijn van 'bestuurder' (de aanbeveling refereert aan de termen 'orgaan' en 'raad van bestuur'). Naast bestuurders van de accountantsorganisatie die hoe dan ook te kwalificeren zijn als dagelijks beleidsbepaler, gaat het op basis van huidige wetgeving bij het bepalen van de vraag wie kwalificeerbaar is als dagelijks beleidsbepaler van de accountantsorganisatie om de taken en verantwoordelijkheden die aan een persoon zijn toebedeeld en om diens feitelijke rol. Met andere woorden: dagelijkse beleidsbepalers hoeven niet per definitie deel uit te maken van het (statutaire) bestuur van een accountantsorganisatie. Overigens heeft Deloitte thans geen andere dagelijkse beleidsbepalers dan bestuurders.
- U introduceert het begrip 'controlerend accountant'. Wij vragen de commissie uit te leggen wat met dit begrip wordt bedoeld. Meer specifiek: wordt iets anders bedoeld dan het in artikel 16 lid 1

²³ Het wettelijk criterium is (artikel 16 lid 1 Wta): natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens [artikel 25](#) te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn.

²⁴ [Kamerstuk 34677, vergaderjaar 2016-2017 nr.3](#)

bedoelde criterium (natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens [artikel 25](#) te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn)?

- Heeft de commissie met de term 'controlerend accountant' bedoeld dat de betreffende personen actieve/praktiserende openbare accountants moeten zijn? De aanbeveling van uw commissie zou in dat geval in strijd zijn met wetgeving die in juli 2018 van kracht is geworden, en haaks staan op de het doel van de wetgever om voldoende tijd te alloceren voor het bepalen van het beleid van de accountantsorganisatie.

Samengevat menen wij dat uw onderliggende zorgen worden behandeld in de huidige wet- en regelgeving. Wij zijn het dus niet eens met deze aanbeveling, die een kantoor als Deloitte bovendien onnodig beperkt. Mocht u, anders dan de wetgever heeft geoordeeld, menen dat er op het niveau van de topholding een meerderheid van controlerend accountants moet zijn, dan zijn er andere mogelijkheden om de kern van de aanbeveling van de commissie te realiseren.

"VIII. Voor zover het beloningenregime van een accountantsorganisatie daarin nog niet voorziet, moet de kwaliteit van de controle het dominante criterium voor de vaststelling van de beloning zijn. Een vaste beloning in plaats van een variabele beloning geniet de voorkeur. Ten aanzien van winstdeling door partners moet een egalitaire winstdeling (totale winst gedeeld door aantal partners) of een verdelingsmodel met kwaliteit als dominante maatstaf de standaard zijn."

Wij onderschrijven het belang van kwaliteit als het dominante criterium bij beoordeling, beloning en promotie. Het beleid bij Deloitte voorziet hier reeds in, en de werking daarvan is in de praktijk vastgesteld en getoetst. U leest hierover in onze informatiebrief in de eerste fase van uw onderzoek²⁵ en in het AFM-onderzoek²⁶ dat op dit thema is uitgevoerd.

"IX. Om te voorkomen dat een controleplichtige onderneming – ondanks gereede inspanning – er niet in slaagt een accountant te contracteren krijgt de toezichthouder of de meest betrokken minister de bevoegdheid een aanwijzing te geven waarbij een accountantsorganisatie aan een controleclient wordt toegewezen."

Het gaat hier om een zeer beperkt aantal organisaties. Verder merken we op dat er gegronde redenen kunnen bestaan voor de keuze die accountantsorganisaties maken, gelet op de verantwoording die zij dragen. Wij zien deze aanbeveling als een uiteindelijke laatste stap in een proces waarbij in dat geval zeer duidelijke kaders benodigd zijn voor vrijstelling, onder nader te bepalen condities, voor aansprakelijkheid op het niveau van de betreffende accountantsorganisatie, en een veilige omgeving voor de betrokken extern accountant met het oog op tuchtrecht.

"X. Het uitgangspunt moet zijn om het aantal organisaties van openbaar belang tot een minimum te beperken teneinde het probleem van een beperkt aantal accountantsorganisaties met een OOB-vergunning evenzeer te beperken. Het criterium 'openbaar belang' moet beter worden afgebakend."

Wij onderschrijven het belang van het evalueren van zowel het criterium voor 'openbaar belang' als het aantal organisaties van openbaar belang. Standpuntbepaling en besluitvorming op dit punt is primair een aangelegenheid voor de politiek.

²⁵ Zie [onze inbreng](#) in de 1^e onderzoeksfase CTA d.d. 18 april 2019, specifiek pp.2-3, pp.13-14, p.18, pp.22-24

²⁶ AFM (2017): "Kwaliteit is doorslaggevend in de beoordeling, beloning en promotie van zowel partners als professionals."

“XI. Er moet nader onderzoek worden verricht in hoeverre het mogelijk is om bij individuele accountantsorganisaties de wettelijke eisen te differentiëren naar type klant (OOB of niet-OOB). Dit zou de toetredingsdrempel voor een OOB-vergunning kunnen verlagen.”

Wij onderschrijven het belang van het verrichten van onderzoek naar een eventuele nadere differentiatie. Het is van belang dat hierbij in de opzet en uitvoering van toezicht op eenzelfde wijze gedifferentieerd wordt. Toezicht is een publieke taak, en ook hier geldt dat het van belang is om voor de verschillende marktsegmenten een gelijk speelveld te behouden dan wel te creëren.

“XII. Uit onderzoek blijkt dat de verplichte kantoorroulatie niet leidt tot een betere kwaliteit van controles, de concurrentie wordt hierdoor echter wel beperkt. De verlengingsmogelijkheid uit het Europees kader wordt om die reden alsnog opgenomen in de Wet toezicht accountantsorganisaties en in Europees verband wordt het geheel of gedeeltelijk schrappen van de verplichte kantoorroulatie geagendeerd.”

Wij hebben hiertegen geen bezwaar.

“XIII. Er wordt nader onderzoek gedaan in hoeverre de beperkingen aan de uitvoering van wettelijke controles door accountantsorganisaties met zetel in een andere lidstaat van de Europese Unie kunnen worden opgeheven.”

Wij onderschrijven deze aanbeveling. Een dergelijke verruiming kan een positieve uitwerking hebben op de auditkwaliteit, doordat er zowel kwalitatief als kwantitatief meer mogelijkheden ontstaan om vraag en aanbod bijeen te brengen. Daarnaast kan deze aanbeveling ook een positieve uitwerking hebben op de beschikbare capaciteit in de markt en de daarmee samenhangende werkdruk.

“XIV. Het beroep van accountant moet aantrekkelijker worden. Het doorbreken van de negatieve spiraal waarin de sector lijkt te verkeren, is hierbij noodzakelijk. De sector is daarbij eerstverantwoordelijk voor het bieden van een aantrekkelijke omgeving voor potentieel toetredende accountants, daarbij vormen werkdruk, de work-life balance en de cultuur bij een accountantsorganisatie cruciale factoren.”

Wij onderschrijven het belang van het behouden en versterken van de aantrekkelijkheid van het beroep van accountant. Wij betrekken hierbij de nieuwe generatie accountants via onder meer onze 'Young Audit Board'. U leest over onze inspanningen en de resultaten daarvan in onze informatiebrief in de eerste fase van uw onderzoek.²⁷

“XV. De huidige toezichtstructuur met de AFM, SRA en NBA als toezichthouders op segmenten van de markt wordt vervangen door één onafhankelijke toezichthouder. Deze toezichthouder krijgt afdoende budgettaire ruimte om het toezicht op de gehele sector daadwerkelijk te kunnen uitoefenen.”

Wij onderschrijven deze aanbeveling. Wij adviseren de commissie in deze aanbeveling ook op te nemen dat (een versnelling van) internationale harmonisatie van toezicht benodigd is. In het samenwerkingsverband International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) nemen toezichthouders hiertoe reeds de eerste stappen.

²⁷ Zie [onze inbreng](#) in de 1^e onderzoeksfase CTA d.d. 18 april 2019, specifiek p.5 en bijlage III

Wij vragen ook aandacht voor de andere publieke taak die bij de NBA is belegd, namelijk de rol van regelgever. Wij zijn voorstander dat ook die rol wordt ondergebracht bij een onafhankelijk instituut en niet wordt vermengd met de rol van de NBA als ledenvertegenwoordiger.

“XVI. Naast de beoordeling van controledossiers wordt de inrichting van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie een centraal onderdeel van het toezicht.”

Wij onderschrijven deze aanbeveling en zien de AFM in haar meest recente inspectie ook het initiatief hiertoe nemen. Het zwaartepunt in het externe toezicht moet uiteindelijk liggen bij de inrichting van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie. Als voorbeeld kan hierbij gekeken worden naar de inspectiemethodiek van de PCAOB. Met name interessant hierbij is de veilige, lerende omgeving die de PCAOB creëert door bij inspectiebevindingen op het systeem van kwaliteitsbeheersing de systematiek van verbeterplannen te hanteren waarvoor een uitvoeringstermijn van een jaar wordt aangehouden, gevolgd door een hertoetsing. Een dergelijke systematiek komt ten goede aan, en is in lijn met, uw hierna volgende aanbeveling (XVII) over toezicht dat gericht is op de bevordering van kwaliteitsverbetering, waarbij de communicatie over uitkomsten van het toezicht ook proportioneel is.

“XVII. Het doel van het toezicht zou, naast de enge handhaving van de toepasselijke wettelijke eisen, het bevorderen van kwaliteitsverbetering van de wettelijke controle moeten zijn. Dit vergt ook een constructieve dialoog tussen accountants en toezichthouder bijvoorbeeld ten aanzien van de uitleg van beroepsstandaarden en de ruimte voor de professionele oordeelsvorming van de accountant.”

Wij onderschrijven deze aanbeveling.

“XVIII. De toezichthouder maakt inzichtelijk hoe kan worden omgegaan met haar bevindingen ten aanzien van de externe accountant.”

Wij hebben hiertegen geen bezwaar.

“XIX. Er komt bij de toezichthouder een meldpunt, waarbij accountants en accountantskantoren terecht kunnen als zij controledossiers overnemen van collega's of collega-kantoren die volgens hen grote kwalitatieve tekortkomingen kennen.”

Wij hebben hiertegen geen bezwaar, maar zien dit wel als een ultieme remedie voor uitzonderlijke gevallen. Het zou goed zijn nader onderzoek te doen naar het aantal en de ernst van situaties waarin per heden een dergelijk meldpunt een (proportionele) remedie zou zijn geweest. Ook vragen wij de commissie, indien deze aanbeveling behouden blijft, hier meer concreet te zijn over hoe een dergelijk meldpunt in de praktijk werkt. Dit onder meer vanuit het oogpunt van zorgvuldigheid en de toepassing van hoor en wederhoor.

Bijlage 2 | Reactie op uw 40 (hoofd)conclusies

In deze bijlage reageren wij kort en bondig op elk van uw 40 (hoofd)conclusies. Hierbij houden wij de volgorde aan zoals opgenomen in uw rapportage d.d. 1 oktober 2019, pp. 4-9. Voor zover het een van de 19 aanbevelingen betreft, verwijzen wij naar onze reactie daarop in de voorgaande bijlage.

1. *“De accountant vervult een cruciale publieke taak in het maatschappelijk verkeer. De accountant voegt, ten behoeve van dat maatschappelijk verkeer, vertrouwen toe aan de (financiële) verantwoording van de organisatie wiens boeken hij controleert.”*

Zie hieronder.

2. *“Het vertrouwen in accountants staat al enige tijd onder druk. Incidenten, kritische rapporten van zowel de toezichthouder Autoriteit Financiële Markten als de Monitoring Commissie Accountancysector en breder maatschappelijk ongenoegen maken dat de effectieve uitoefening van de publieke taak van accountants niet verzekerd is. Al is het maar omdat er, om vertrouwen te kunnen toevoegen, vertrouwen in accountants dient te zijn.”*

Zie hieronder.

3. *“Er lijkt een sfeer te zijn ontstaan waarbij accountants hun werk pas goed zouden doen als er bij wettelijke controles niets meer mis gaat. Dit is onmogelijk. Accountants controleren complexe entiteiten en moeten inschattingen maken. Hoe de accountancysector ook georganiseerd wordt en welke waarborgen ook aan de wettelijke controle verbonden worden, er zullen zich incidenten blijven voordoen. Als elk incident wordt opgevat als bewijs voor het steevast tekortschieten van de accountancysector waarop maatregelen volgen en onvermijdelijk weer nieuwe incidenten, ontstaat een neerwaartse spiraal waaruit ontsnappen nauwelijks mogelijk is. Voor herstel van vertrouwen is noodzakelijk dat deze neerwaartse spiraal doorbroken wordt. Dit vergt dat de focus moet liggen op structurele gebreken en niet op incidenten.”*

Wij onderschrijven de (hoofd)conclusies 1-3. Zoals u in uw rapport schrijft vervult de accountant een cruciale publieke taak, waarbij vertrouwen een fundamentele rol speelt. Dat vertrouwen in de accountant kan en moet worden versterkt, allereerst door onze eigen inspanningen. Wij nemen hiervoor aanvullende maatregelen gebaseerd op oorzaak analyses, omdat wij erkennen dat het belangrijk is om de positieve trend²⁸ in kwaliteitsverbetering versneld door te zetten.

In de afgelopen jaren zijn in de accountancysector belangrijke veranderingen doorgevoerd, die zowel intrinsiek als extrinsiek zijn gemotiveerd. Ook de AFM heeft hieraan een waardevolle bijdrage geleverd. Voorbeelden van belangrijke veranderingen in de sector zijn de volledige scheiding van controle en advies bij Organisaties van Openbaar Belang (OOB)²⁹, de verplichte roulatie bij OOB's en de invoering van onafhankelijke RvC's, evenals omvangrijke kwaliteitsprogramma's bij de grote accountantskantoren. Desondanks schiet het vertrouwen in accountants nog tekort.

²⁸ Zie [onze inbreng](#) in de 1^e onderzoeksfase CTA d.d. 18 april 2019, specifiek p.2 en pp.10-12

²⁹ NBA, [VGBA en ViO](#)

13

30 oktober 2019

5405/AA/gdr

Wij zijn het eens met uw conclusie dat niet gegarandeerd kan worden dat er nooit incidenten kunnen voorkomen, en dat het versterken van vertrouwen moet voortkomen uit de focus op structurele verbeteringen, niet op incidenten. Alleen dan kan een opwaartse spiraal worden ingezet.

Maatschappelijke kloof

4. *“Er bestaat een kloof tussen wat de samenleving verwacht van de wettelijke accountantscontrole en dat wat accountants thans (kunnen en moeten) leveren. Deze kloof richt zich onder meer op de verwachtingen rondom continuïteit, fraude en duurzame ontwikkeling (bijvoorbeeld de zogenoemde sustainable development goals; SDG's).”*

Wij onderschrijven deze conclusie.

5. *“Om de kloof tussen de wensen van de gebruikers en de inhoud van de accountantscontrole te verkleinen moeten de onderwerpen continuïteit en fraude een grotere en meer herkenbare positie krijgen in de accountantscontrole. Deze onderwerpen krijgen eveneens een belangrijkere positie in de opleiding en de permanente educatie. Dit geldt niet voor controle van niet-financiële informatie die minder tot het traditionele, aan de controlerend accountant voorbehouden werkkterrein behoort. De controle van deze niet-financiële informatie hoeft niet te worden voorbehouden aan de accountant.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling I in bijlage 1 bij deze brief.

De keten

6. *“Uiteindelijk is het publiek belang gediend met een juiste financiële verantwoording van ondernemingen. Dit is een verantwoordelijkheid van een hele keten aan actoren. De accountant is in deze keten een belangrijke schakel maar dit geldt evenzeer voor anderen, zoals de diverse geleidingen van de te controleren onderneming met inbegrip van de aandeelhouders en de externe toezichthouder op accountants. Elke actor in deze keten dient zijn verantwoordelijkheid te nemen.”*

Wij onderschrijven deze conclusie.

7. *“De primaire verantwoordelijkheid voor de interne beheersing en de (juistheid van de) jaarstukken ligt bij de onderneming zelf. Om dit tot uitdrukking te brengen zou het bestuur naar Amerikaans voorbeeld een in control statement moeten afgeven, te controleren door de accountant.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling II in bijlage 1 bij deze brief.

8. *“In de communicatie tussen accountant, raad van commissarissen en aandeelhouders wordt meer inzichtelijk gemaakt op welke wijze de aansturing van de externe accountant bijvoorbeeld door de raad van commissarissen heeft plaatsgevonden. Dit kan onder meer door het daartoe strekkend verslag van de auditcommissie ter adviserende stemming voor te laten leggen aan de algemene vergadering van aandeelhouders.”*

Zie hier onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling III in bijlage 1 bij deze brief.

Transparantie

9. *“Het heeft de accountancysector in het verleden ontbroken aan de inherente drive om de kwaliteit van de controle centraal te stellen, externe druk – in het bijzonder van de AFM – was nodig. Het ontbrak aan leiderschap, terwijl elke beroepsgroep de verantwoordelijkheid draagt noodzakelijke stappen zelf te zetten.”*

Wij zijn het met de commissie eens dat externe druk – in het bijzonder van de AFM – heeft bijgedragen. Tegelijkertijd zien wij in de sector – en zeker in onze organisatie – een sterke intrinsieke motivatie om de kwaliteit van de controle centraal te stellen. In onder meer onze governance en beloningssystemen zijn stappen genomen om deze verandering duurzaam te waarborgen, waarbij wij erkennen dat er nog verdere stappen nodig zijn. Wij nemen hiervoor aanvullende maatregelen gebaseerd op oorzaak analyses, omdat wij de noodzaak erkennen om als accountantsorganisatie de positieve trend³⁰ in kwaliteitsverbetering versneld door te zetten.

10. *“Onder druk van buiten heeft de sector wel recent een groot aantal maatregelen genomen die beogen de kwaliteit van de controle te verbeteren. Om te beoordelen of bovenop de al genomen maatregelen meer moet worden gedaan, is zicht nodig op de stand van de kwaliteit van de wettelijke controle anno 2019 en op de te verwachten ontwikkeling daarin in de nabije toekomst. Een eenduidige maatstaf voor kwaliteit ontbreekt echter.”*

Wij onderschrijven de behoefte aan een eenduidige maatstaf. Zie ook onze reactie in de aanbiedingsbrief bij 'i. Kwaliteit' en onze reactie op uw aanbeveling IV in bijlage 1 bij deze brief.

11. *“Vertegenwoordigers van de gecontroleerde ondernemingen zijn over het algemeen tevreden over de geleverde kwaliteit. Naarmate actoren meer op afstand staan van de accountant en de controleclient lijkt de kritiek op de kwaliteit van de wettelijke controle toe te nemen.”*

Wij herkennen ons in dit beeld. Wij zijn ons er van bewust dat wij een grotere inspanning moeten leveren om belanghebbenden zo goed en volledig mogelijk te informeren over ons werk.

12. *“Drie niveaus zijn van belang 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. Actuele, objectieve en representatieve informatie ontbreekt voor elk van de drie niveaus.”*

Wij herkennen ons in dit beeld. De nadruk in toezicht lijkt op dit moment op het eerste niveau te liggen. Wij adviseren de commissie om, in aanvulling op deze drie niveaus van kwaliteit, ook het eindproduct – het toevoegen van vertrouwen aan financiële verantwoording – in ogenschouw te nemen. Op deze thematiek ondersteunen wij de FAR van harte bij het verdere onderzoek.

13. *“Alleen als spelers op een markt voldoende zicht hebben op de kwaliteit van de aangeboden dienst kan kwaliteit een serieuze factor zijn in het onderhandelingsproces tussen vrager en aanbieder. Een*

³⁰ Zie [onze inbreng](#) in de 1^e onderzoeksfase CTA d.d. 18 april 2019, specifiek p.2-5

15

30 oktober 2019

5405/AA/gdr

markt kan niet sturen op kwaliteit wanneer deze niet transparant is. Daarom is meer transparantie nodig om scherp zicht te krijgen op de kwaliteit van de accountancysector in Nederland."

Zie hieronder.

14. *"Het feit dat deze data niet reeds beschikbaar is, is opmerkelijk voor een beroepsgroep die zelf zo data-gedreven is en waarvan het oordelen op basis van 'harde en controleerbare indicatoren' de kerncompetentie is. Dit verwondert temeer nu de accountancysector al geruime tijd onderwerp van een stevig publiek debat is. Er wordt regelmatig harde kritiek geleverd op de kwaliteit van wettelijke controles en de roep om hard ingrijpen van de zijde van de overheid klinkt steeds luider. Dit terwijl onduidelijk is wat de werkelijke stand van zaken is."*

Zie hieronder.

15. *"Voor zover harde data beschikbaar zijn, valt op dat het aantal dossiers dat niet aan de door externe toezichthouders of de interne kwaliteitsbeheersing gestelde normen voldoet, hoog is."*

Zie hieronder.

16. *"Het gebrek aan informatie zorgt er voor dat de commissie niet meer dan indrukken heeft over de kwaliteit van de accountantscontrole in Nederland. Of sprake is van een ernstig en duurzaam probleem met de kwaliteit van de wettelijk controles in Nederland kan daarom niet worden vastgesteld. Het ontbreken van transparantie over de kwaliteit zorgt er evenwel voor dat de kwaliteit niet duurzaam gewaarborgd is en daardoor ontstaat het risico dat de kwaliteit duurzaam tekort schiet. Gelet op het publieke belang van een deugdelijke accountantscontrole is dit niet aanvaardbaar."*

Zie hieronder.

17. *"Om de kwaliteit van wettelijke controles beter inzichtelijk te maken dienen accountantsorganisaties jaarlijks indicatoren over de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controles te publiceren. Deze indicatoren dienen gezamenlijk representatief te zijn voor alle drie de niveaus van kwaliteit. De indicatoren worden gestandaardiseerd, door de toezichthouder voorgeschreven en gecontroleerd om de vergelijkbaarheid tussen organisaties en in de tijd te waarborgen. De indicatoren worden op één openbaar toegankelijke locatie bijeen gebracht om vergelijking van accountantsorganisaties te vergemakkelijken."*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling IV in bijlage 1 bij deze brief.

18. *"Wetenschap, toezichthouders en de accountancysector moeten zich inspannen voor meer (wetenschappelijk) onderzoek naar de kwaliteit van de Nederlandse accountancysector, met inbegrip van de factoren die verschillen in kwaliteit verklaren."*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling V in bijlage 1 bij deze brief.

Cultuur en de goede prikkels

19. *"De accountancysector heeft in het recente verleden de eerste stappen gezet naar een cultuurverandering. Kwaliteit komt meer centraal te staan. De cultuurverandering is echter nog*

16

30 oktober 2019

5405/AA/gdr

onvoldoende duurzaam geborgd. Het veranderingstraject lijkt daarbij gebaseerd op een extrinsieke in plaats van een intrinsieke motivatie, en het kwaliteitsbegrip lijkt te worden verengd tot de compliance-kwaliteit (een review-proof dossier). Het volgende incident ligt op de loer, waarbij er weliswaar een perfect controledossier is (alle 'vinken zijn gezet' in de ogen van de toezichthouder), maar de accountant heeft gemist wat er werkelijk speelt."

Wij zijn het met de commissie eens dat externe druk – in het bijzonder van de AFM – heeft bijgedragen en dat dit ook tot een overwegende focus op 'compliance-kwaliteit' heeft geleid. Tegelijkertijd zijn wij het oneens met de conclusie dat een intrinsieke motivatie zou ontbreken. Over onze inspanning en resultaten hebben wij u via onze informatiebrief in de eerste fase van uw onderzoek geïnformeerd.³¹

20. "Het is niet waarschijnlijk dat de cultuurverandering al duurzaam is verankerd op het diepste, onbewuste niveau van de organisatie. Alleen wanneer de nieuwe cultuur op dat niveau is verankerd, bestaat niet langer het risico dat de verandering (onbewust) wordt 'teruggedraaid' wanneer er geen externe druk meer op de sector wordt uitgeoefend om te veranderen. Een aantal aspecten zou een duurzame borging in de weg kunnen staan. Om die reden moet de druk op de ketel worden gehouden, teneinde de cultuurverandering te borgen op dat onbewuste niveau."

Wij herkennen ons in dit beeld, ook al hebben wij aantoonbaar voortgang gemaakt met de cultuurverandering en zijn er waarborgen ingebouwd die kwaliteitsgericht gedrag in continuïteit stimuleren.³²

21. "De interne organisatie van een accountantsorganisatie moet in dienst staan van de kwaliteit van wettelijke controles. Commerciële overwegingen van de accountantsorganisatie of persoonlijke financiële overwegingen van accountants mogen het publieke belang van de kwaliteit van wettelijke controles niet uithollen. Daarbij mogen de commerciële belangen van andere onderdelen van een grote organisatie (in het bijzonder advies) niet in de weg staan aan de benodigde aandacht voor de kwaliteit van de controle. Uit belonings- en winstdelingsmodellen en de manier waarop over belangrijke investeringen in de kwaliteit en het kwaliteitbeheersingssysteem bij een deel van de accountantsorganisaties wordt beslist, blijkt dat dit nog niet altijd het geval is."

Zie hieronder.

22. "Besluiten, die direct of indirect raken aan de door de accountantsorganisatie te leveren kwaliteit, dienen voorbehouden te zijn aan de raad van bestuur van de organisatie. Dit geldt in ieder geval voor besluiten ten aanzien van het bestaan, de opzet en de werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem, het belonings- en winstdelingsmodel en significante investeringsbeslissingen. De governance van de accountantsorganisatie dient te waarborgen dat (binnen korte tijd uittrekkende) partners niet in staat zijn om direct of indirect het financieel eigenbelang te laten prevaleren boven het lange termijn belang van de onderneming en het publiek belang van een goede controlekwaliteit."

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling VI in bijlage 1 bij deze brief.

³¹ Zie [onze inbreng](#) in de 1^e onderzoeksfase CTA d.d. 18 april 2019, specifiek pp.2-3 en bijlage II

³² Zie [onze inbreng](#) in de 1^e onderzoeksfase CTA d.d. 18 april 2019, specifiek pp.2-3 en bijlage II

17

30 oktober 2019

5405/AA/gdr

23. *“De meerderheid van het Nederlandse orgaan dat het beleid van een accountantsorganisatie uiteindelijk bepaalt - dit kan de raad van bestuur van de vergunning houdende accountantsorganisatie maar ook de raad van bestuur van een holding zijn - moet bestaan uit controlerende accountants.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling VII in bijlage 1 bij deze brief.

24. *“Voor zover het beloningenregime van een accountantsorganisatie daarin nog niet voorziet, moet de kwaliteit van de controle het dominante criterium voor de vaststelling van de beloning zijn. Een vaste beloning in plaats van een variabele beloning geniet de voorkeur. Ten aanzien van winstdeling door partners moet een egalitaire winstdeling (totale winst gedeeld door aantal partners) of een verdelingsmodel met kwaliteit als dominante maatstaf de standaard zijn.”*

Zie hier onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling VIII in bijlage 1 bij deze brief.

Concurrentie en beschikbaarheid

25. *“Ten aanzien van de accountancysector in den brede zijn er geen indicaties dat het niveau van concurrentie te laag is. Dit is van belang omdat een markt alleen dan goede uitkomsten kan genereren als er voldoende concurrentie aanwezig is. Wel geldt dat, onder meer in het publieke domein, controlecliënten een gebrek aan keuze ervaren en moeilijk een accountant kunnen vinden. Dit kan tot problemen leiden.”*

Wij herkennen ons in dit beeld.

26. *“Er is slechts nog een beperkt aantal accountantsorganisaties met een OOB-vergunning op de Nederlandse markt actief. Vooralsnog geldt dat ook in dit segment geen sprake lijkt te zijn van een gebrek aan concurrentie. Als een grote partij zou wegvallen, zou de concurrentie wel te zeer worden beperkt. Hierbij is van belang, dat door de scheiding van advies en controle en de verplichte kantoorrotatie er minder partijen op een opdracht kunnen offeren dan het aantal OOB-vergunninghouders.”*

Wij herkennen ons in dit beeld.

27. *“Daarnaast bestaat het risico dat onvoldoende accountants (blijvend) kiezen voor de uitvoering van wettelijke controles. Weliswaar worden er voldoende accountants opgeleid, maar het lijkt erop dat in toenemende mate gekozen wordt voor een vak buiten de controle.”*

Wij bemerken zelf niet dat er in toenemende mate gekozen wordt voor een vak buiten de controle. Wij baseren ons hierbij op onze retentiecijfers.³³ Tegelijkertijd onderkennen wij dat het belangrijk is het vak aantrekkelijk te houden. Wij gaan hierop nader in in onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling XIV in bijlage 1 bij deze brief.

³³ [Transparantieverslag 2018-2019](#) (pp. 21-22), met een actueel verlooppercentage van 11% versus 14% in voorgaande jaren

18

30 oktober 2019

5405/AA/gdr

28. *“Om te voorkomen dat een controleplichtige onderneming – ondanks gerede inspanning – er niet in slaagt een accountant te contracteren krijgt de toezichthouder of de meest betrokken minister de bevoegdheid een aanwijzing te geven waarbij een accountantsorganisatie aan een controlecliënt wordt toegewezen.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling IX in bijlage 1 bij deze brief.

29. *“Het uitgangspunt moet zijn om het aantal organisaties van openbaar belang tot een minimum te beperken teneinde het probleem van een beperkt aantal accountantsorganisaties met een OOB-vergunning evenzeer te beperken. Het criterium ‘openbaar belang’ moet beter worden afgebakend.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling X in bijlage 1 bij deze brief.

30. *“Er moet nader onderzoek worden verricht in hoeverre het mogelijk is om bij individuele accountantsorganisaties de wettelijke eisen te differentiëren naar type klant (OOB of niet-OOB). Dit zou de toetredingsdrempel voor een OOB-vergunning kunnen verlagen.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling XI in bijlage 1 bij deze brief.

31. *“Uit onderzoek blijkt dat een verplichte kantoorroulatie niet leidt tot een betere kwaliteit van controles, de concurrentie wordt hierdoor echter wel beperkt. De verlengingsmogelijkheid uit het Europees kader wordt om die reden alsnog opgenomen in de Wet toezicht accountantsorganisaties en in Europees verband wordt het geheel of gedeeltelijk schrappen van de verplichte kantoorroulatie geagendeerd.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling XII in bijlage 1 bij deze brief.

32. *“Er wordt nader onderzoek gedaan in hoeverre de beperkingen aan de uitvoering van wettelijke controles door accountantsorganisaties met zetel in een andere lidstaat van de Europese Unie kunnen worden opgeheven.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling XIII in bijlage 1 bij deze brief.

33. *“Het beroep van accountant moet aantrekkelijker worden. Het doorbreken van de negatieve spiraal waarin de sector lijkt te verkeren, is hierbij noodzakelijk. De sector is daarbij eerstverantwoordelijk voor het bieden van een aantrekkelijke omgeving voor potentieel toetredende accountants, daarbij vormen werkdruk, de work-life balance en de cultuur bij een accountantsorganisatie cruciale factoren.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling XIV in bijlage 1 bij deze brief.

Het stelsel van toezicht

34. *“Het stelsel van toezicht op de accountancysector functioneert niet naar behoren. De drie toezichthouders hanteren elk een andere invalshoek en stijl. De combinatie van belangenbehartiging en toezicht bij NBA en SRA is onwenselijk.”*

Wij onderschrijven uw conclusie dat het stelsel van toezicht versterkt kan worden.

19

30 oktober 2019

5405/AA/gdr

35. *“Er bestaat een breed gedragen kritiek op de focus van het toezicht van de AFM op de compliance kwaliteit waardoor een controle zou verworden tot een ticking the box exercitie. Daarbij worden harde verwijten gebaseerd op een relatief beperkt aantal bevindingen. Bij het toezicht op een accountantsorganisatie zou het kwaliteitsbeheersingssysteem centraal moeten staan en er moet een balans gevonden worden tussen hard optreden en samen werken aan verbetering.”*

Zie hieronder.

36. *“De huidige toezichtstructuur met de AFM, SRA en NBA als toezichthouders op segmenten van de markt wordt vervangen door één onafhankelijke toezichthouder. Deze toezichthouder krijgt afdoende budgettaire ruimte om het toezicht op de gehele sector daadwerkelijk te kunnen uitoefenen.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling XV in bijlage 1 bij deze brief.

37. *“Naast de beoordeling van controledossiers wordt de inrichting van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantsorganisatie een centraal onderdeel van het toezicht.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling XVI in bijlage 1 bij deze brief.

38. *“Het doel van het toezicht zou, naast de enge handhaving van de toepasselijke wettelijke eisen, het bevorderen van kwaliteitsverbetering van de wettelijke controle moeten zijn. Dit vergt ook een constructieve dialoog tussen accountants en toezichthouder bijvoorbeeld ten aanzien van de uitleg van beroepsstandaarden en de ruimte voor de professionele oordeelsvorming van de accountant.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling XVII in bijlage 1 bij deze brief.

39. *“De toezichthouder maakt inzichtelijk hoe kan worden omgegaan met haar bevindingen ten aanzien van de externe accountant.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling XVIII in bijlage 1 bij deze brief.

40. *“Er komt bij de toezichthouder een meldpunt, waarbij accountants en accountantskantoren terecht kunnen als zij controledossiers overnemen van collega's of collega-kantoren die volgens hen grote kwalitatieve tekortkomingen kennen.”*

Zie onze reactie op uw bijbehorende aanbeveling XIX in bijlage 1 bij deze brief.

Bijlage 3 | Belangrijkste wijzigingen Wta/Bta betreffende de governance van de organisatie

- De AFM geschiktheidstoets is geïntroduceerd voor (i) dagelijks beleidsbepalers van de accountantsorganisatie, (ii) dagelijks beleidsbepalers van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met zetel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie (indien de accountantsorganisatie deel uitmaakt van het netwerk), (iii) leden van het interne toezichtsorgaan (raad van commissarissen).
- Dagelijks beleidsbepalers van een accountantsorganisatie met een vergunning die mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang, verrichten geen andere werkzaamheden dan die van dagelijks beleidsbepaler van de accountantsorganisatie, tenzij hiervoor voorafgaande goedkeuring is verleend door het orgaan dat is belast met het interne toezicht.
- Een accountantsorganisatie met een vergunning om wettelijke controles te verrichten bij een OOB dient te beschikken over een stelsel van onafhankelijk intern toezicht op het beleid en de algemene gang van zaken van de accountantsorganisatie (*Wta 22a lid 1*). Bij Deloitte is dit al jaren het geval.
- Indien een accountantsorganisatie als hiervoor bedoeld deel uitmaakt van een netwerk, wordt het stelsel van onafhankelijk intern toezicht zodanig ingericht dat het betrekking heeft op het binnen het netwerk hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met zetel in Nederland dat invloed uitoefent op het beleid van de accountantsorganisatie (*Wta 22 lid 2*).
- Het interne toezichtsorgaan bestaat uit onafhankelijke externe leden, met ruimte voor ten hoogste één persoon die gelieerd mag zijn aan een onderdeel van het netwerk dat niet in Nederland is gevestigd (diegene mag niet de voorzitter zijn).
- Dagelijks beleidsbepalers van een accountantsorganisatie of personen die het dagelijks beleid bepalen van het onderdeel van het netwerk waarop het onafhankelijke interne toezicht eveneens betrekking heeft, worden benoemd uit een voordracht van het orgaan belast met het interne toezicht.
- Het interne toezichtsorgaan houdt (i) toezicht op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie, (ii) staat de dagelijks beleidsbepalers van de accountantsorganisatie, of het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel met zetel in Nederland, met raad ter zijde, en (iii) is bevoegd die dagelijks beleidsbepalers te allen tijde te schorsen en te ontslaan.
- Strikte regels t.a.v. de onafhankelijkheid van de leden van het interne toezichtsorgaan en de duur van hun benoeming; benoeming van ten hoogste vier jaren, herbenoeming kan eenmaal en voor ten hoogste vier jaren.
- De hoogte en de samenstelling van de beloning van de personen die het dagelijks beleid bepalen van de accountantsorganisatie en, indien het stelsel van intern onafhankelijk toezicht overeenkomstig artikel 22a, tweede lid, van de wet is ingericht, van het hiërarchisch hoogste netwerk- onderdeel, bedoeld in artikel 22a, tweede lid, van de wet, wordt vastgesteld door het orgaan belast met het interne toezicht.
- Het orgaan belast met het interne toezicht doet een voorstel voor het beloningsbeleid voor de personen die het dagelijks beleid bepalen van de accountantsorganisatie en, indien het stelsel van intern onafhankelijk toezicht overeenkomstig artikel 22a, tweede lid, van de wet is ingericht, van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel, bedoeld in artikel 22a, tweede lid, van de wet.

- Aan de goedkeuring van het orgaan belast met het interne toezicht zijn ten minste onderworpen besluiten van personen die het dagelijks beleid bepalen van de accountantsorganisatie, of van het hiërarchisch hoogste netwerkonderdeel, bedoeld in artikel 22a, tweede lid, van de wet omtrent:
 - a. het beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, bedoeld in artikel 8, eerste lid;
 - b. de benoeming, schorsing en het ontslag van bij de accountantsorganisatie werkzame externe accountants;
 - c. de benoeming, schorsing, beoordeling en het ontslag van de Compliance officer Wta
 - d. de jaarlijkse begroting van de accountantsorganisatie.
- Bij de vervulling van hun taak richten de leden van het orgaan belast met het interne toezicht zich naar het belang van de accountantsorganisatie en de met haar verbonden onderneming en het publieke belang om de kwaliteit van wettelijke controles te borgen.
- Indien het stelsel van intern onafhankelijk toezicht overeenkomstig artikel 22a, tweede lid, van de wet is ingericht, richten de leden van het orgaan belast met het interne toezicht zich bij de vervulling van hun taak mede naar het belang van de accountantsorganisatie, de met haar verbonden onderneming en het publieke belang om de kwaliteit van wettelijke controles te borgen.
- Strikte regels m.b.t. welke informatie verstrekt dient te worden door de dagelijks beleidsbepalers aan het interne toezichtsorgaan en informatievoorziening wanneer daar om gevraagd wordt.
- Het orgaan belast met het interne toezicht voert ten minste eenmaal per jaar een evaluatie uit buiten aanwezigheid van de dagelijks beleidsbepalers en die evaluatie omvat ten minste:
 - a. het functioneren van het orgaan en van de individuele leden;
 - b. zaken die zich in de praktijk hebben voorgedaan waaruit lessen kunnen worden getrokken;
 - c. het gewenste profiel, de samenstelling en de competenties van het orgaan; en
 - d. het functioneren van de personen die het dagelijks beleid bepalen, bedoeld in het eerste lid.
- Rapportageverplichting van het interne toezichtsorgaan bij publicatie van het transparantieverlag.

Deze wetgeving omvat tevens waarborgen voor maatregel 3.7 van de 53-maatregelen (NBA 2014a, p. 98).

22
30 oktober 2019
5405/AA/gdr

Bijlage 4 | 'The Future of Assurance and Capital Markets' (2019, prof. dr. W.R. Knechel)

Dit conceptartikel van de heer Knechel wordt met zijn goedkeuring als separate bijlage aan u gestuurd.