

De Commissie Toekomst Accountancysector
Digitaal verzonden

Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl

Datum	Onderwerp	Referentie	Bijlage(n)
31 oktober 2019	Consultatiereactie op Voorlopige Bevindingen	JJB	N.v.t.

Doorkiesnummer
020-3010286

Geachte leden van de Commissie Toekomst Accountancysector,

Op 1 oktober jl. publiceerde uw Commissie haar Voorlopige Bevindingen. De NBA heeft met veel belangstelling kennis genomen van uw interim-rapport en dankt u voor het gedegen en uitgebreide onderzoek. Met dit schrijven ga ik namens de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in op uw uitnodiging om te reageren op uw Voorlopige Bevindingen. Als publiekrechtelijke beroepsorganisatie vertegenwoordigt de NBA alle ruim 21.000 accountants (AA's en RA's).

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Op hoofdlijnen kan de NBA zich vinden in de Voorlopige Bevindingen. Het rapport sterkt ons in onze ambitie: het duurzaam verbeteren van de kwaliteit van de controle en het doorvoeren van alle hervormingen die daarvoor nodig zijn. Uw Voorlopige Bevindingen geven daar nadere richting aan. Wel hebben wij vragen en/of opmerkingen over de interpretatie van een deel van de voorlopige conclusies en aanbevelingen of doen wij suggesties voor nadere invulling van uw tussentijdse voorstellen.

In algemene zin zouden wij u willen vragen om bij de nadere invulling van uw aanbevelingen, waar dat nog niet het geval is, heldere normen te formuleren en aan te geven welke rol van elke ketenpartner verwacht wordt, zodat ieders verantwoordelijkheid duidelijk is en daarnaast de proportionaliteit en eventueel de segmentatie van de voorgestelde maatregelen te beoordelen. Daarnaast vragen wij u om ook in uw definitieve aanbevelingen oog te hebben voor de internationale context waarbinnen de accountant opereert. Hieronder zullen wij per onderwerp op uw rapport ingaan. Ten behoeve van de helderheid volgen wij in onze reactie hoofdzakelijk de opzet van de samenvatting van de Voorlopige Bevindingen.

De accountant vervult een cruciale rol binnen het economisch verkeer en daarom dient de kwaliteit van de accountantscontrole onomstreden te zijn en dient de accountant het publieke belang altijd voorop te stellen. De accountancysector is het afgelopen decennium veelvuldig onderwerp geweest van publiek debat. Tegelijkertijd kenmerkt de sector zich sinds 2014 door een grote veranderdynamiek, zoals tevens weergegeven in de door de NBA bij uw Commissie aangeleverde informatie.¹ De sector heeft een fors aantal

¹ Zie o.a. pagina 57 en 58 van de NBA-factsheets ('Inzicht in de Nederlandse accountantssector – oob-segment').

verbeterinitiatieven genomen om aan hoge kwaliteitseisen te voldoen. Daarnaast is zowel op nationaal als op Europees niveau nieuwe wet- en regelgeving aangenomen om de kwaliteit en de onafhankelijkheid van de controle te borgen. Uit gesprekken met kantoren en beroepsorganisaties in het buitenland blijkt dat de lat in Nederland hoog ligt in vergelijking met andere landen.

De externe druk, onder andere van de AFM in haar rol als toezichthouder, stond aan de basis voor dit omvangrijke verandertraject en wij zien dat door borging van alle maatregelen de kwaliteitsgerichte cultuur en het centraal stellen van het publiek belang vorm krijgt. Wij realiseren ons dat, ondanks de intensieve verbetertrajecten van de afgelopen jaren, de accountancysector nog niet is waar zij moet zijn.

Tegelijkertijd zien wij dat accountants en kantoren zijn veranderd door meer zichtbaar het publiek belang centraal te stellen. Kwaliteit is leidend in de promotie en beoordeling en beloning van accountants en waar dat nog niet het geval is verwachten wij dat de leiding van het kantoor daarop wordt aangesproken door haar toezichthoudend orgaan (AvA of RvC) of door haar medewerkers. Wij zien een verbeterd stelsel van kwaliteitsbeheersing ter monitoring van de uitvoering van opdrachten en verbeterde interne en externe inspectieresultaten, diepgaande oorzaak analyses, meer training op harde en zachte competenties en gerichte keuzes door kantoren bij de aanvaarding en beëindiging van controleopdrachten. Er worden gemiddeld meer uren per opdracht besteed (57% bij oob-controles en 27% bij niet-oob-controles),² wij zien positieve effecten van de verplichte kantoorrotatie en meer scherpte in controles. Het percentage van de omzet uit overige diensten bij wettelijke niet-oob-controleklanten is gedaald van 29% in 2014 tot 16% in 2018 bij de oob-accountantsorganisaties.³ Het aantal interne consultaties bij kantoren of bij de NBA is toegenomen, er werden door accountants meer meldingen gedaan van ongebruikelijke transacties en wij zien verscherpt intern en extern toezicht. In de NBA-factsheets (die u als bijlage bij uw tussenrapport hebt gepubliceerd) hebben wij de ontwikkelingen (in het oob-segment) waar mogelijk kwantitatief en feitelijk geduid.

Wij zien echter ook dat alle maatregelen leiden tot een meer formalistische aanpak en impact hebben op de werkdruk, zoals ook door uw Commissie wordt geconstateerd. Kwaliteit is daarbij meer dan *ticking the box*. Samen met een negatieve beeldvorming leidt dat tot een verminderde aantrekkelijkheid van het beroep. Kwaliteit gaat volgens ons juist ook over de professionele oordeelsvorming van de accountant.

Uw tussenrapport toont de stevige maatschappelijke opdracht waar de sector voor staat en uw analyse geeft inzicht in de weg die de sector nog te gaan heeft. Ook zien wij verschillen binnen de sector. Dit vraagt ook in de toekomst onverminderde inspanningen en investeringen om de kwaliteit van de wettelijke controle en het vertrouwen in het beroep structureel te borgen. De beroepsorganisatie is graag bereid om dat pad, samen met belanghebbende partijen, af te leggen voor de toekomst van het accountantsberoep.

Maatschappelijke kloof (randnummer 4-5)

Fraude

Een deel van uw aanbeveling ten aanzien van fraude en continuïteit, luidt: “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 belangrij-

² NBA-Factsheets, addendumrapport, p. 17-18.

³ NBA-Factsheets, addendumrapport, p.5.



kere positie in de opleiding en de permanente educatie".⁴ De NBA onderschrijft het belang van dit deel van de aanbeveling. Wel hecht de NBA eraan dat de aanbeveling een stevige basis krijgt.

De NBA benadrukt dat van de accountant mag worden verwacht dat hij of zij tijdens de controle van de jaarrekening scherp let op mogelijke frauderisico's of signalen en dat de sector op dit gebied, maar ook met betrekking tot continuïteit, verdere stappen dient te zetten. Tevens constateren wij dat accountants helderder met maatschappelijke partijen moeten communiceren over datgene wat van hen verwacht mag worden op basis van de beroepsstandaarden.

De sector heeft niet stil gezeten op het gebied van fraude en compliance met wet- en regelgeving. Diverse kantoren hebben stevige stappen gezet om fraude beter te adresseren in de controle (meer aandacht, mensen en middelen). Een aantal kantoren blijft achter door gebrek aan ervaring, (forensische) expertise en mogelijk door het ontbreken van een gevoel van urgentie. Deze achterstand kan worden verkleind door:

- Systematische inzet van forensische expertise bij controle-opdrachten te bewerkstelligen;
- De begeleiding van kleinere praktijken te faciliteren vanuit een expertisecentrum Fraude bij de NBA, dat tevens fungeert als platform voor kennisdeling vanuit de kantoren;
- Meer aandacht voor fraude tijdens kwaliteitsinspecties.

Voorts kan de accountant zijn of haar werk beter doen als opdrachtgevers een betere frauderisico-analyse uitvoeren. Deze risico's en mitigerende maatregelen zouden een verplicht onderdeel van de risicoparagraaf in het bestuursverslag moeten zijn. Tenslotte zou de informatie-uitwisseling tussen opsporingsdiensten (FIOD, FIU en OM) en de accountant moeten worden bevorderd en waar mogelijk zouden obstakels weggenomen moeten worden. Bijvoorbeeld over trends en fenomenen die we ook breder aan onze leden in de financiële keten kunnen communiceren: samenstellend accountants, accountants in business en interne accountants.



Continuïteit

Ten aanzien van het onderwerp continuïteit wijzen wij u graag op het, u bekende, *White paper Continuïteit* dat de Stuurgroep Publiek Belang in december 2018 publiceerde.⁵ De voorstellen die in het *white paper* gedaan worden zijn volgens ons nog steeds actueel en zouden wellicht nadere invulling kunnen geven aan uw aanbeveling. Deze voorstellen kunnen volgens ons een zinvolle stap voorwaarts vormen op het gebied van communicatie over continuïteit in het kader van de verslaggeving en de jaarrekeningcontrole, waarmee beter aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer kan worden voldaan. Zo wordt onder andere voorgesteld om verplicht een paragraaf 'Toekomstbestendigheid' op te nemen in het bestuursverslag met onder meer weergave van de risico's, onzekerheden en veronderstellingen op de korte en langere termijn.

Door een toekomstbestendigheidsparagraaf onderdeel te laten zijn van het bestuursverslag heeft de accountant een betere basis om een grondig en kritisch gesprek met de leiding van de gecontroleerde entiteit te voeren over de waarborgen voor continuïteit en hierover te communiceren in de accountantsverklaring. Een dergelijke paragraaf stelt de accountant bovendien in staat om de benodigde onderbouwing op te vragen bij het be-

⁴ Randnummer 5.

⁵ <https://www.nba.nl/nieuws-en-agenda/nieuwsarchief/2018/december/stuurgroep-publiek-belang-communicatie-over-toekomstbestendigheid-moet-beter/>

stuur van de entiteit en zo de controle op de continuïteit beter uit te kunnen voeren. Bovenstaande zou vanzelfsprekend wel een wetswijziging vergen.

Continuïteit wordt bepaald door méér dan de financiële cijfers uit het verleden. Disruptieve ontwikkelingen kunnen in korte tijd bedrijfsmodellen veranderen, levenscycli van organisaties worden steeds korter en dat vraagt een bredere blik van de accountant. De Stuurgroep Publiek Belang doet op dit moment onderzoek naar de rol van de accountant waar het gaat om continuïteitsvraagstukken die voortvloeien uit ontwikkelingen met een disruptief karakter.

Niet-financiële informatie

Het tweede deel van uw aanbeveling luidt: “Dit geldt niet voor controle van niet-financiële informatie die minder tot het traditionele, aan de controlerend accountant voorbehouden werkerrein behoort. De controle van deze niet-financiële informatie hoeft niet te worden voorbehouden aan de accountant”.⁶ De NBA hecht eraan te benadrukken dat zij ten aanzien van de controle van niet-financiële informatie een belangrijke rol voor de accountant ziet, vooral gezien het groeiende belang van niet-financiële informatie voor de waardebepaling van de onderneming en de besluitvorming van investeerders en beleggers. Dit vereist oordeelsvorming door de (controlerend of intern) accountant in het kader van de controle. Daarnaast past het binnen de natuurlijke rol van de accountant als onafhankelijke partij die zekerheid over deze relevante informatie kan verschaffen, o.a. in het kader van de hierboven genoemde continuïteit. Ten slotte willen wij u wijzen op de mogelijke complexiteit en onduidelijkheid wanneer door de accountant gecontroleerde financiële informatie en de door een niet-accountant gecontroleerde niet-financiële informatie in één verantwoordingsdocument samenkomen.

In internationaal verband wordt steeds vaker gesproken van ‘*pre-financial information*’ ter vervanging van de term ‘*non financial information*’. Hiermee wordt terecht benadrukt dat niet-financiële informatie zich kan ontwikkelen tot informatie die wel degelijk grote financiële impact kan hebben op de gecontroleerde organisatie en daarmee binnen de financiële scope van de accountant komt. De NBA onderkent dat het de accountant op onderdelen aan specifieke kennis kan ontbreken, welke ingeleend kan worden of door interne accountants kan worden ingevuld. Andersom ligt het inlenen van controlekennis door specialisten minder voor de hand.



Het gaat om een keten (randnummer 6-8)

De controlerend accountant vormt, net als de intern accountant, een schakel in een bredere financiële keten en de NBA stelt het dan ook op prijs dat uw Commissie ook de rol en verantwoordelijkheid van bestuurders en commissarissen, aandeelhouders en toezichthouder, alsmede de interactie met de accountant, in uw onderzoek heeft betrokken.

De NBA steunt uw aanbeveling met betrekking tot het afgeven van een *in control statement* door het bestuur dat door de accountant gecontroleerd wordt. Wel denken wij dat er in samenspraak met verschillende belanghebbenden nader onderzoek nodig is naar een vorm van een *in control statement* die op draagvlak kan rekenen. Hierbij dient ons inziens bijvoorbeeld gekeken te worden naar proportionaliteit en segmentatie. Voor welke ondernemingen/organisaties zou dit moeten gelden? Alleen voor oob's, of voor een bredere groep? De NBA voegt zich graag in een gesprek met belanghebbenden om tot een geschikt standaard te komen. Wij vinden dat er een toetsbaar en helder normenkader ontwik-

⁶ Randnummer 5.

keld dient te worden, waarbij wij kunnen leren van de zowel positieve als negatieve ervaringen in de Verenigde Staten.

De NBA steunt ook uw aanbeveling om beter inzichtelijk te maken op welke wijze de aansturing (of beter gezegd: opdrachtverlening) van de externe accountant heeft plaatsgevonden.⁷ Wij zijn van mening dat dit zal bijdragen aan de versterking van de financiële keten en de transparantie. De NBA adviseert uw Commissie om nadere invulling te geven aan de proportionaliteit en de segmentatie van deze aanbeveling en de wijze waarop dat kan plaatsvinden.

Er is een gebrek aan transparantie (randnummer 9-18)

Normenkader

Sinds 2006 staat de Nederlandse accountancysector onder toezicht van de AFM. De basis voor dit toezicht is verankerd in Nederlandse en Europese wet- en regelgeving. Hierin worden twee normadressaten gedefinieerd: de accountantsorganisatie en de externe accountant (zie figuur 1). Het toezicht van de AFM ziet op beide normadressaten: zij beoordeelt de accountantsorganisatie rechtstreeks en kan als wettelijk belanghebbende bij de Accountantskamer een klacht indienen over het functioneren van (al dan niet aan de accountantsorganisatie verbonden) externe accountants.

Figuur 1: regelgevend kader voor de wettelijke accountantscontrole

Normadressaat	Normenkader	Wet- en regelgeving	Bevoegde autoriteit
Accountantsorganisatie	<ul style="list-style-type: none"> • Stelsel van kwaliteitsbeheersing • Beheerste en integere uitoefening van het bedrijf 	Wta, Bta, EU-verordening	AFM
Externe accountant	<ul style="list-style-type: none"> • Gedrags- en beroepsregels • Onafhankelijkheidsregels • Nationale en internationale controlestandaarden (zoals ISA's) 	Wta, Bta, Wtra, Wab, EU-verordening	AFM, Accountantskamer



Tegelijkertijd moeten wij constateren dat de inspanningen nog niet hebben geleid tot voldoende kwaliteitsverbetering voor de gehele sector. Accountantsorganisaties ontwikkelen zich op verschillende snelheden en de laatste kwaliteitsonderzoeken geven dan ook een gemengd beeld van de sector. Meer is nodig om de controlekwaliteit te verbeteren en het publieke vertrouwen in de accountant te herstellen. Dat herstel is in de eerste plaats de

⁷ Randnummer 8.

verantwoordelijkheid van accountants en wordt geholpen door groter wederzijds vertrouwen binnen de keten.

Vanuit dit regelgevend kader mag van de accountantsorganisatie worden verwacht dat zij alles in het werk stelt om haar beheerste en integere bedrijfsvoering op orde te hebben, zodat de daaraan verbonden externe accountant wordt gefaciliteerd in zijn of haar beroepsuitoefening. Daarom moet een accountantsorganisatie beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat voldoet aan het Nederlands normenkader uit hoofde van de Wta/Bta, gestoeld op Europese wet- en regelgeving en ontleend aan de internationale ISQC1-norm⁸ van de IAASB.

Kwaliteitsindicatoren

Met u delen wij de analyse dat een eenduidige maatstaf voor kwaliteit ontbreekt. Wel heeft de sector zich de afgelopen jaren ingespannen om meer duiding te geven aan het kwaliteitsbegrip, o.a. door middel van de publicatie van het paper 'Waar het om gaat: kompas voor controlekwaliteit' door de Stuurgroep Publiek Belang⁹ en middels de transparantieverlagen van individuele kantoren. Wij onderschrijven de drie verschillende niveaus die u aandraagt om de kwaliteit van wettelijke controles te beoordelen.¹⁰

Het is geen eenvoudige opgave om vast te stellen of het stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoende functioneert. Accountantsorganisaties geven immers ieder op eigen wijze invulling aan hun bedrijfsvoering met eigen cultuur- en gedragskenmerken en rapporteren hierover ook verschillend. Dit leidt tot:

- Complexiteit voor de toezichthouder (elke toetsing is uniek);
- Onzekerheid voor en beperkt lerend vermogen van accountantsorganisaties (verwachtingen worden vooraf niet geëxpliciteerd);
- Beperkte vergelijkbaarheid tussen organisaties;
- Een relatief ongenueanceerd beeld van de verbeteringen in de sector (geen duidelijk onderscheid tussen grotere en kleinere accountantsorganisaties).

Wij onderschrijven uw aanbeveling om tot een stelsel van integrale indicatoren te komen en doen het voorstel om in samenspraak tussen sector en toezichthouder een integraal dashboard te ontwikkelen voor de beoordeling van het kwaliteitssysteem van accountantsorganisaties.¹¹ Wij benadrukken dat accountantsorganisaties voor hun interne beheersing al een veelvoud aan indicatoren hanteren en daarover ook extern rapporteren via het door de Wta verplicht gestelde transparantieverlag, maar wij onderkennen dat daarin meer convergentie nodig is.

Centraal staat de vraag welke uitkomstindicatoren relevant en meetbaar zijn en op basis waarvan conclusies kunnen worden getrokken over het functioneren van het kwaliteitssysteem (waarbij bij de beoordeling van een indicator de trend wellicht zinvoller is dan de individuele uitkomst). Het doel is de rapportage rondom het kwaliteitssysteem door accountantsorganisaties inzichtelijker te maken en te convergeren, beoordeling door de AFM te faciliteren en de doorlooptijd van evaluaties te verkorten.

⁸ International Standards on Quality Control for firms that perform audits and reviews of historical financial information and other assurance and related services engagements. Deze standaard wordt momenteel herzien.

⁹ https://www.nba.nl/globalassets/documenten/white-paper_waar-gaat-het-om.pdf

¹⁰ Randnummer 12.

¹¹ Randnummer 17.



Jaarlijks rapporteert IFIAR, de internationale koepel van toezichhouders, over de bevindingen van de 55 bij haar aangesloten toezichhouders. IFIAR concludeert in 2018 dat wereldwijd de auditkwaliteit lijkt te verbeteren, maar dat het belangrijk is dat kantoren zich blijven richten op verbetering. In 2018 constateerde IFIAR bij 37% van de audit-inspecties tenminste één tekortkoming, vergeleken met 40% in 2017 en 47% in 2014. IFIAR benadrukt de uitdaging om te komen tot een objectieve, brede en kwalitatieve methode om controlekwaliteit te meten. Daartoe is zij in 2018 een initiatief begonnen vanuit haar *Global Audit Quality Working Group*. Graag wijzen wij u op dit initiatief.¹²

De NBA heeft eerder dit jaar het online-dashboard accountancy gepubliceerd, waarin wij periodiek, publiekelijk rapporteren over de kwaliteit en prestaties van accountantskantoren.¹³ Wij zijn gaarne bereid om dit dashboard desgewenst verder te ontwikkelen in samspraak met de toezichhouder en andere stakeholders, het dashboard onder te brengen in een daarvoor op te richten onafhankelijke entiteit of over te dragen aan de toezichhouder.

Wij steunen de aanbeveling waarin u oproept tot meer (wetenschappelijk) onderzoek naar de Nederlandse accountancysector.¹⁴ Wij denken dat de *Foundation for Auditing Research* (FAR) hier een belangrijke rol in speelt. Daarnaast zou het volgens ons, ter vergroting van de relevantie van het onderzoek, goed zijn om ook gebruikers van jaarrekeningen te betrekken bij de onderzoekselectie.

Cultuur en goede prikkels (randnummer 19-24)

Op basis van gesprekken die wij voeren constateren wij verbetering, maar het duurzaam verankeren en internaliseren van het verandertraject van de afgelopen jaren is ons inziens één van de belangrijkste uitdagingen voor de sector. De NBA onderkent dat de lat hoger moet komen te liggen en dat er van de sector een inherente drive verwacht mag worden om het publiek belang en kwaliteit altijd centraal te stellen. Dit kan niet zonder de juiste cultuur en de juiste prikkels. Daarin staan volgens ons intrinsieke motivatie en normbesef centraal, waarbij de accountant zich moet realiseren dat het om meer gaat dan cijfers en waarvoor een omgeving gecreëerd dient te worden waarin men weet wat de norm is. Hiervoor dient de basis te liggen in de opleiding en de begeleiding van de accountant, waarin een centrale plaats moet zijn voor het afstellen van het morele kompas en begrijpen wat het betekent het publieke belang te dienen, welke dilemma's je daarin kunt identificeren en hoe daarmee om te gaan. Dit jaar organiseerde de Stuurgroep Publiek Belang een reeks dialoogsessies over cultuur en gedrag, waar partners en young profs met elkaar in gesprek gingen om te leren van elkaar en te reflecteren op uitdagingen voor de sector.

¹⁵

Tegelijkertijd is de afgelopen jaren ook een aantal structuurwaarborgen in de governance van kantoren ingevoerd, zoals een verplichte Raad van Commissarissen bij de oob-accountantsorganisaties, een geschiktheidstoets voor beleidsbepalers van een oob-accountantsorganisatie en implementatie van kwaliteitsbeheerssystemen binnen accoun-



¹² <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9603>

¹³ <https://www.nba.nl/dashboard/>

¹⁴ Randnummer 18.

¹⁵ <https://www.nba.nl/projecten/in-het-publiek-belang/dialogsessies-2019/>

tantsorganisaties.¹⁶ Afgelopen voorjaar publiceerde de AFM een onderzoek, uitgevoerd bij grote accountantsorganisaties, naar welke factoren een kwaliteitsgerichte cultuur stimuleren en de AFM riep de sector op om door te gaan op de ingeslagen weg, met de inzet op verandering van houding, gedrag en cultuur.¹⁷

In 'In het Publiek Belang', het verbeterplan van de sector uit 2014, zijn verschillende beloningsmaatregelen getroffen om ervoor te zorgen dat nadruk op kwaliteit en de juiste prikkels centraal komen te staan in het beloningssysteem en investeringsbeslissingen van accountantsorganisaties.¹⁸ Zo luidt de eerste zin van maatregel 3.1 uit het verbeterplan: "Alle accountantsorganisaties moeten aantoonbaar een intern beloningssysteem hebben waarin de beloning van kwaliteit [...] voorop staat". Uw Commissie constateert echter dat bij een deel van de accountantsorganisaties commerciële belangen of financiële overwegingen in de weg staan van een belonings- of winstdelingsmodel of investeringsbeslissingen primair o.b.v. kwaliteit.¹⁹ Vanuit onze monitoring van de implementatie van de in 2014 getroffen maatregelen constateerden wij tevens dat een aantal kantoren achterblijft; die zijn daarop aangesproken.²⁰ Voor de beloning van accountants moet kwaliteit het dominante criterium zijn, zoals u ook stelt in uw aanbeveling onder randnummer 24 die wij ondersteunen. Wel merken wij daarbij op dat het voor accountantsorganisaties belangrijk is om naast kwaliteit, als dominante beloningsfactor, ook andere factoren zoals complexiteit van de controleportefeuille en het vermogen om medewerkers op te leiden en te binden mee te kunnen wegen.

In uw aanbevelingen stelt u dat "de meerderheid van het Nederlandse orgaan dat het beleid van een accountantsorganisatie uiteindelijk bepaalt [...] moet bestaan uit controlerende accountants".²¹ Bedoelt uw Commissie daarmee dat de beleidsbepalers daadwerkelijk jaarrekeningcontroles uit dienen te voeren naast hun bestuurstaken? Of bedoelt u hiermee dat de meerderheid moet bestaan uit titelhoudende accountants? Waarbij wij benadrukken dat bestuurlijke kwaliteit en het centraal stellen van de publieke taak leidend moeten zijn. Daarnaast vroegen wij ons af of u van mening bent dat dit op alle accountantsorganisaties van toepassing zou moeten zijn.

Op dit moment is in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) reeds bepaald dat de meerderheid van de dagelijks beleidsbepalers van een accountantsorganisatie uit accountants moet bestaan. Dit betreft dan het bestuur van de vergunninghoudende entiteit, die niet de multidisciplinaire firma hoeft te zijn. De NBA is er niet van overtuigd dat ook een meerderheid op holdingniveau strikt noodzakelijk is, maar is wel van mening dat de uitgangspunten, waarden en uitstraling van de accountantsorganisatie - waarin ethiek, maatschappelijke verantwoordelijkheid en publiek belang centraal staan - in de gehele multidisciplinaire firma gedeeld moeten worden. Een belangrijk argument hiervoor is gelegen in het feit dat multidisciplinaire firma's in het algemeen onder één merknaam opereren.



¹⁶ De Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties en het Besluit aanvullende maatregelen accountantsorganisaties zijn op 1 juli 2018 in werking getreden.

¹⁷ <https://www.afm.nl/nl-nl/nieuws/2019/mei/handvatten-acc-kwaliteitsgerichte-cultuur>

¹⁸ https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/in_het_publiek_belang_rapport_25_september_2014.pdf

en

https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/nba_in_het_publiek_belang_het_kan_echt_beter_niet-oob-maatregelen.pdf

¹⁹ Randnummer 21.

²⁰ <https://www.nba.nl/nieuws-en-agenda/nieuwsarchief/2019/januari/monitor-niet-oob-segment-veel-kantoren-voeren-veranderingen-door-thema-onderzoek-en-mentoring-achterblijvers/>

²¹ Randnummer 23.

Voldoende concurrentie maar beschikbaarheid kan een probleem zijn (randnummer 25-33)

Organisaties zonder controlerend accountant

Sinds enige tijd wordt de maatschappij geconfronteerd met organisaties die geen controlerend accountant kunnen vinden. Hieraan liggen verschillende overwegingen ten grondslag. Enerzijds is sprake van krapte op de arbeidsmarkt, anderzijds stellen accountants scherpere eisen aan de kwaliteit van de wettelijke controle en daarmee ook aan de kwaliteit van de gecontroleerde organisatie en haar governance om de jaarrekeningcontrole op verantwoorde wijze te kunnen uitvoeren.

Sinds 2014 is het aantal wettelijke controles dat wordt uitgevoerd door oob-accountantsorganisaties met ongeveer 10% gedaald.²² De combinatie van een toename van het gemiddeld aantal uren dat aan een controleopdracht wordt besteedt, een strenger klantacceptatiebeleid en beperkte personele capaciteit zou ten grondslag kunnen liggen aan deze daling.

Nadat wij verschillende signalen ontvingen over organisaties zonder accountant hebben wij het initiatief genomen tot een overleg met het Ministerie van Financiën, de AFM, ACM en Euronext om gezamenlijk inzicht te verschaffen, kennis over het onderwerp te delen en ieders verantwoordelijkheid te bespreken.

U doet de aanbeveling om de toezichthouder of de meest betrokken minister de bevoegdheid te geven om een accountantsorganisatie aan een controlecliënt toe te wijzen als deze er – ondanks gereede inspanning – niet in slaagt een controlerend accountant te vinden.²³ De NBA is van mening dat een dergelijk voorstel de nodige doordinking vereist. Ook de NBA vindt het onwenselijk als controleplichtige organisaties er niet in slagen een accountant te contracteren. Tegelijkertijd constateren wij dat sommige organisaties niet kunnen of willen voldoen aan kwaliteitseisen die gesteld worden aan hun administratieve organisatie en/of twijfel laten bestaan over de herkomst van middelen. Hoge eisen aan de controle vereisen ook een hoog kwaliteitsniveau in de overige schakels van de financiële keten.

De NBA is van mening dat de invoering van een aanwijzingsbevoegdheid alleen als ultieme remedie zou moeten worden ingezet, nadat een zorgvuldige escalatie is doorlopen. Uw Commissie merkt terecht op dat van een dergelijke aanwijzing alleen sprake kan zijn indien de te controleren onderneming er al het redelijke aan heeft gedaan om een accountant te contracteren, zoals het beschikbaar stellen van een redelijk honorarium en de bereidwilligheid te tonen om redelijke aanpassingen te doen aan de interne beheersing. Daarbij is het van belang dat dergelijke te controleren ondernemingen vooruitlopend op de invoering van uw aanbeveling onder randnummer 7 bereid moeten zijn een *in control statement* af te geven, dat moet worden gecontroleerd door de accountant. Daarnaast zouden dergelijke controles a tempo door de toezichthouder moeten worden gevolgd en zou de toezichthouder haar dossierreview op een dergelijke controle moeten hebben afgerond voordat de controleverklaring wordt verstrekt.

Tenslotte merken wij op dat de accountantsorganisatie een externe accountant zal moeten vinden die bereid is om de wettelijke controle uit te voeren. De huidige tuchtrechtelijke aansprakelijkheid van tien jaar na afgeven van de verklaring voor de externe accountant, de onafhankelijke kwaliteitstoets en de andere betrokken accountants zou daarbij een belemmering kunnen zijn. Wij geven u in overweging hier specifiek aandacht aan te



²² NBA-factsheets, pagina 13.

²³ Randnummer 28.

besteden in uw verdere onderzoek naar het functioneren van het huidige tuchtrecht en de handhavingsbevoegdheden van de toezichthouders jegens individuele accountants.

Beperking van het aantal organisaties van openbaar belang

De aanbeveling van uw Commissie onder randnummer 29 om het criterium “openbaar belang” beter af te bakenen, waarbij het uitgangspunt moet zijn om het aantal organisaties van openbaar belang tot een minimum te beperken, wordt door de NBA onderschreven. Hierbij zou gekeken kunnen worden naar de niet-gereguleerde markt. Daarnaast geeft de NBA u in overweging om nader te onderzoeken of het relatief grote aandeel zogenaamde securitisatie- en financieringsvennootschappen in het aantal Nederlandse organisaties van openbaar belang noodzakelijk is. Wij verwijzen in dit verband naar de publicatie ‘*Definition of public interest entities in Europe*’ van Accountancy Europe, met een overzicht van het aantal *Public Interest Entities* per lidstaat uit maart 2019.²⁴ Hieruit blijkt dat de lidstaten verschillend zijn omgegaan met het aanwijzen van *Public Interest Entities* in aanvulling op de minimum definitie volgens Richtlijn 2014/56/EU, maar dat het aantal *Public Interest Entities* een dalende trend laat zien. Nederland heeft daarentegen met het Besluit aanwijzing organisaties van openbaar belang het aantal organisaties van openbaar belang per 1 januari 2020 met circa 170 organisaties van openbaar belang uitgebreid (grote woningbouwcorporaties, grote pensioenfondsen, drie grote wetenschapsinstellingen en netbeheerders).

Differentiëren wettelijke eisen

Ten aanzien van uw aanbeveling onder randnummer 30 zouden wij graag nader met uw Commissie overleg voeren om tot een standpunt te kunnen komen, aangezien wij moeite hadden met de exacte duiding van de aanbeveling. In de praktijk blijkt het ingewikkeld om verschillende niveaus van kwaliteitsbeheersing binnen één accountantsorganisatie te hanteren.

Geheel of gedeeltelijk schrappen kantoorroulatie

De NBA is niet overtuigd van de positieve effecten van uw voorstel om in Europees verband de kantoorroulatie te agenderen met als doel deze geheel of gedeeltelijk te schrappen.²⁵ Wij zijn van mening dat de roulatieplicht de frisse blik van de accountantsorganisatie bevordert. Dit blijkt ook uit een recent onderzoek van Motivaction onder voorzitters van *audit committees*.²⁶ De NBA ziet wel de voordelen van eventuele harmonisatie van de gehanteerde roulatietermijnen met andere Europese landen.

Onderzoek opheffing beperking zetel in andere lidstaat

Wij ondersteunen het door uw Commissie benoemde nadere onderzoek naar 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, ten einde internationaal opererende ondernemingen beter te kunnen faciliteren.²⁷ Dit mag uiteraard niet ten koste gaan van de kwaliteit.

Aantrekkelijkheid beroep

De aanbeveling waarin u stelt dat het beroep van accountant aantrekkelijker moet worden onderschrijven wij volledig.²⁸ Het is van groot belang dat de sector een nieuwe generatie



²⁴ <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/171130-Publication-Definition-of-Public-Interest-Entities-in-Europe-published-version-2.pdf>

²⁵ Randnummer 31.

²⁶ <https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/veranderagenda/motivaction-rapport-onderzoek-onder-audit-committees.pdf>

²⁷ Randnummer 32.

²⁸ Randnummer 33.

accountants een veilige en stimulerende werkomgeving biedt met een aantrekkelijk toekomstperspectief en dat zaken als cultuur, *work-life balance* en het lerend vermogen van een organisatie hierin belangrijke elementen vormen.²⁹ Ook is het van belang dat jonge accountants het gevoel hebben dat zij betekenisvol en uitdagend werk doen. Een te zware nadruk op *compliance* kan hier een negatief effect op hebben. Wij zijn het met de Commissie eens dat het doorbreken van de negatieve spiraal hiertoe zeer belangrijk is. Dat vergt naar onze mening een *mindset* met het besef dat een goede accountant het publiek belang dient, zich verdiept in de processen en governance van een controlecliënt, oog heeft voor een goed functionerend team bestaande uit accountants en specialisten, zowel formeel als informeel consulteert, zich kwetsbaar durft op te stellen naar zijn of haar team en de collega's helpt. Dat besef is breder dan de focus die de afgelopen jaren gericht was op compliance. Hierin ligt een grote uitdaging voor de sector, waarbij permanente aandacht vereist is om een intrinsieke motivatie te bewerkstelligen en te borgen. Daarbij is het wel van belang om oog te houden voor het dilemma rondom schaarste van de controlerend accountant enerzijds en een gezonde *work-life balance* anderzijds.

De NBA besteedt middels de permanente campagne Accountant Worden (gericht op het middelbaar onderwijs en hogeschole) en een arbeidsmarktcampagne in de media in 2020 veel aandacht aan de werving van nieuwe studenten.³⁰ Tegelijkertijd zijn wij van mening dat de hierboven beschreven zaken uiteindelijk van grotere invloed zijn op instroom en het behoud van openbaar accountants, dan welke campagne ook.

Versnelde inzet van technologie helpt

Het uitvoeren van een controle is mensenwerk, vereist '*judgment*' in de toepassing van standaarden en interpretatie van data en maakt gebruik van de interne beheersingsstromen van gecontroleerden. De controleprocessen die de accountant uitvoert zijn slechts in beperkte mate gestandaardiseerd. Dit brengt het risico op ontoereikendheden en inconsistenties in de controle met zich mee. Wij hebben eerder aangegeven dat verdere standaardisatie en gebruik van technologie daarbij moet gaan helpen, zowel voor de controle als samenstellingspraktijk. Binnen de NBA is de kennisgroep Accounttech actief, waarin meer dan honderd experts uit het accountantsberoep kennis delen en ontwikkelen. De kennisgroep herkent het door de CTA geschetste beeld dat technologie een grote impact heeft op het accountantsberoep en de accountantscontrole. De technologische innovatie kan vooral buiten de grote kantoren nog aan betekenis winnen, maar de adoptie en implementatie van deze innovaties moet sneller. Uit een recente uitvraag onder de NBA leden blijkt dat zij als belangrijkste belemmering zien: het gebrek aan kennis binnen de organisatie, het gebrek aan veranderbereidheid en de opleiding. Eén van de werkgroepen binnen Accounttech is 'Controle van de toekomst', met experts vanuit de grote en kleinere accountantskantoren. Zij richt zich met name op de genoemde belemmeringen én de versnelling van adoptie en implementatie van technologische innovaties.



Het stelsel van toezicht voldoet niet (randnummer 34-40)

Toezicht: effectief, efficiënt en minder complex

Uw Commissie constateert dat het stelsel van toezicht op accountantsorganisaties ondoorzichtig en complex is. Ze voert daarvoor verschillende argumenten aan, zoals een onduidelijke verdeling van verantwoordelijkheden en bevoegdheden tussen AFM, NBA en SRA en het feit dat er uiteenlopende werkzaamheden, ook anders dan de wettelijke controle, in het toezicht zijn betrokken.

²⁹ <https://www.nba.nl/globalassets/afbeeldingen/ledengroepen/young-profs/rapport-nba-yp-opvattingen-over-het-accountantsberoep-mei-2018.pdf>

³⁰ <https://www.accountantworden.nl/>

Aan de basis van de geconstateerde ondoorzichtigheid ligt een begripsverwarring met betrekking tot de term toezicht. Zo is er geen sprake van drie toezichthouders, maar van één toezichthouder (AFM) voor het wettelijk controledomein en twee organisaties (NBA en SRA) die periodiek en over een breder spectrum de werkzaamheden van hun leden evalueren met als doel kwaliteitsbevordering (voor de NBA een wettelijke taak). De AFM maakt in de uitvoering van haar toezicht gebruik van de uitkomsten van de kwaliteitsbeoordelingen van NBA en SRA, een werkwijze waartoe de Wta (art 48 lid 1) nadrukkelijk aanzet. Met dit model wordt tevens vermeden dat er een dubbeling van inspecties en toetsingen plaats vindt, waardoor minder beslag wordt gelegd op schaars personeel.

De NBA is van mening dat het huidige stelsel weliswaar ondoorzichtig is maar conform de wet is ingericht. De drie partijen hanteren daarbij een gemeenschappelijk normenkader gebaseerd op (inter)nationale wet- en regelgeving (Wta, Bta, ISQC1, NVKS, NV COS) en een daarop geënte methodologie die onderling is afgestemd.

Tegelijkertijd is er sprake van organisaties met een uiteenlopende status (publiekrechtelijk, privaat), van wie de besluiten tot verschillende rechtsgevolgen kunnen leiden. Ook de werkafspraken hebben op sommige punten ongewenste neveneffecten. Zo wordt een niet-oob-opdracht bij een oob-vergunninghouder anders geëvalueerd dan een vergelijkbare opdracht bij een niet-oob-vergunninghouder. Op zich verklaarbaar vanuit het principe van proportionaliteit; wij constateren echter dat de huidige toepassing invloed kan hebben op de beslissing van een kantoor om een oob-vergunning in te leveren of aan te vragen, met vervolgens een onbedoeld effect op de marktverhoudingen.

De NBA realiseert zich dat de maatschappelijke legitimatie van het toezicht niet alleen vereist dat het stelsel volgens de wet is ingericht, maar ook dat het transparant en eenduidig is, en goed uitlegbaar voor buitenstaanders. De schijn van dubbele petten dient uiteraard te worden vermeden.

De NBA pleit derhalve voor een scherper onderscheid tussen de domeinen van toezicht en kwaliteitsbeoordeling.

Onafhankelijk toezicht en beroepsmatige kwaliteitsbeoordeling kunnen scherper van elkaar worden onderscheiden door de kwaliteitsbeoordeling nadrukkelijker te richten op kennisdeling en begeleiding en minder op de formalistische en procedurele aspecten. Het toetsingsproces mag geen bestuursrechtelijk dispuut zijn, maar een vaktechnische dialoog die zo nodig kan worden opgelost door een bindend advies of arbitrage en slechts in het uiterste geval de gang naar de tuchtrechter. De toenemende juridisering van het toetsingsproces kan tevens worden doorbroken door de oordeelsvorming van de beroepsorganisatie buiten het domein van het bestuursrecht te plaatsen.³¹

Een verdere vereenvoudiging van het huidige proces kan worden gerealiseerd door de convenanten, die SRA en NBA momenteel ieder afzonderlijk met de AFM hebben afgesloten, te beëindigen. De NBA creëert vervolgens een nieuw onafhankelijk orgaan dat verantwoordelijk wordt voor een eenduidige uitvoering van de kwaliteitsbeoordelingen op basis van verordening. In het orgaan kunnen meerdere instanties (SRA, KOA, IIA) participeren.

De NBA realiseert zich dat een scherper onderscheid tussen onafhankelijk extern toezicht en beroepsmatige kwaliteitsbeoordeling haaks kan staan op de gedachte van de noodzakelijke synergie tussen toezicht en kwaliteitsbeoordeling. De toezichthouder moet kunnen steunen op de werkzaamheden in het kader van de kwaliteitsbeoordeling, al is het alleen



³¹ Voor de SRA is dat al het geval.

maar vanwege het tekort aan ervaren toetsers/toezichthouders. Hierin kan worden voorzien door een systeem van accreditatie dat de toezichthouder in staat stelt eisen te stellen aan partijen die de kwaliteitsbeoordeling uitvoeren. Overlap van werkzaamheden in het kader van toezicht en kwaliteitsbeoordeling wordt hiermee vermeden.

Dit vereist een nauwkeurige afstemming tussen de betrokken partijen. De NBA staat open voor een dialoog met de CTA, AFM en SRA en andere stakeholders om te onderzoeken met welke aanpassingen in de toezichtstructuur bovengenoemde uitgangspunten zo goed mogelijk zijn geborgd.

Verplicht collegiaal overleg

U doet de aanbeveling om bij de toezichthouder een meldpunt in te richten waarbij accountants en accountantskantoren terecht kunnen als zij controledossiers overnemen van collega's of collega-kantoren die volgens hen grote kwalitatieve tekortkomingen kennen.³² De NBA is hier niet van overtuigd en vreest dat dit een prikkel zou kunnen zijn voor voorgangers om dossiers niet langer te delen. In dit kader hecht ik eraan u te informeren over het feit dat het NBA-bestuur n.a.v. het NBA-actieplan MKB heeft besloten om het zogenoemde collegiaal overleg opnieuw verplicht te stellen. Dit verplichte collegiaal overleg houdt in dat voordat een accountant een controleopdracht accepteert, deze bij de vorige accountant navraagt of er aanleiding is om de opdracht niet te accepteren. Dit voorstel is recent geconsulteerd en de NBA zal het verplicht collegiaal overleg per 1 januari 2020 invoeren.³³

Wij hopen dat de NBA met deze brief een betekenisvolle bijdrage kan leveren aan het vervolg van uw onderzoek en wij zijn vanzelfsprekend graag bereid tot nader overleg.

Hoogachtend,



Marco van der Vegte
Voorzitter Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants

³² Randnummer 40.

³³ <https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regelgeving/consultaties/lopende-consultaties/consultatie-wijzigingsvoorstellen-vgba-en-vio/consultatiedocument-wijzigingsvoorstellen-vgba-en-vio-juli-2019.pdf>