

---

# IN HET PUBLIEK BELANG

---

MAATREGELEN TER VERBETERING VAN DE KWALITEIT EN  
ONAFHANKELIJKHEID VAN DE ACCOUNTANTSCONTROLE

WERKGROEP  
TOEKOMST  
ACCOUNTANTSBEROEP



---

# IN HET PUBLIEK BELANG

---

MAATREGELEN TER VERBETERING VAN DE KWALITEIT EN  
ONAFHANKELIJKHEID VAN DE ACCOUNTANTSCONTROLE

WERKGROEP  
TOEKOMST  
ACCOUNTANTSBEROEP



# INHOUDSOPGAVE

Samenvatting In het publiek belang	7
1. Introductie	15
2. Probleemanalyse – Algemeen	21
3. Overwegingen vooraf	27
4. Een cultuur waarin kwaliteitsverbetering de norm is	33
5. Governance die zorgt voor de juiste waarborgen	37
6. Waardering voor kwaliteit en een beloningsmodel dat zorgt voor de juiste prikkels	45
7. De juiste opdrachtgever, een heldere opdracht en duidelijke rapportage	53
8. Continue kwaliteitsmeting en -verbetering	67
9. Een lerende beroepsgroep	77
10. Succesfactoren	81
11. Implementatie	85
12. Monitoring en evaluatie	87
Appendix 1 - Stakeholder dialoog	89
Appendix 2 - Voorbeelden van kwaliteitsindicatoren	91
Appendix 3 - Overzicht maatregelen	93



# IN HET PUBLIEK BELANG

## SAMENVATTING

Om vertrouwen te kunnen verschaffen moet je allereerst zelf worden vertrouwd. Dat vertrouwen heeft het accountantsberoep niet altijd waar gemaakt en soms zelfs ronduit beschaamd. Dat is zorgwekkend en de beroepsgroep moet daarom maatregelen nemen die voor stakeholders duidelijk maken waar de accountant voor staat en wat ze van hem of haar mogen verwachten. Verwachtingen die de accountant vervolgens ook waarmaakt. Bij deze beroepsgroep hoort een attitude die publiek belang stelt boven eigenbelang, die kwaliteit stelt boven winstmaximalisatie en die wordt gedreven door een continue verbetering van de professionele kwaliteit. Professionals die hun uitdaging vinden in het verlenen van hoogwaardige diensten in het publiek belang moeten zich aangetrokken voelen tot dit beroep.

De cultuur binnen de beroepsgroep dient aan te sluiten bij deze attitude. Om de condities hiervoor te realiseren stelt de werkgroep een breed pakket aan maatregelen voor. Deze richten zich primair op de controlepraktijk bij accountantsorganisaties met AFM-vergunning. De belangrijkste maatregelen zijn\*:

### Ten aanzien van de governance van accountantsorganisaties:

- een raad van commissarissen met externe leden, op het niveau van de Nederlandse topholding van de groep waarvan de accountantsorganisatie deel uitmaakt. Deze rvc benoemt en beoordeelt het bestuur, en houdt naast haar algemene taken specifiek toezicht op de borging van het publiek belang, waarbij controlekwaliteit als leidend principe wordt gehanteerd; en
- een bestuur dat zich primair toelegt op het besturen binnen de door de rvc gestelde grenzen, waaronder die ten aanzien van hun tijdsbesteding.

### Ten aanzien van het belonings- en verdienmodel van accountantsorganisaties:

- een winstonafhankelijke beloning van bestuurders, met een variabele component die is gemaximeerd op 20% en afhankelijk is van het realiseren van langetermijndoelstellingen die passen bij de maatschappelijke functie van de organisatie;
- een leverage\*\* model dat kwaliteit waarborgt, waarin ruimte is voor goede coaching en begeleiding, en waarover publiekelijk verantwoording wordt afgelegd;
- een op kwaliteit gebaseerde beloning en een claw-back regeling voor controlepartners, op basis waarvan een deel van de betaling van winstrechten zes jaar wordt uitgesteld en vervalt bij verwijtbare tekortkomingen met maatschappelijke schade; en
- een promotiebeleid dat uitgaat van bewezen vaktechnische kwaliteiten.

### Ten aanzien van de cultuur en het lerend vermogen van de sector:

- instelling van een onafhankelijk onderzoeksinstituut dat onder andere analyses verricht naar de oorzaak van gebreken en incidenten;
- jaarlijkse rapportage door accountantsorganisaties over een voorgeschreven set van kwaliteits-indicatoren, op basis waarvan accountantsorganisaties beter vergeleken kunnen worden en differentiatie op kwaliteit zichtbaar kan worden gemaakt; en
- invoering van een beroepseed en verplichte periodieke meting van professionele en ethische attitudes.

### Ten aanzien van de verbetering van de relevantie van de accountantscontrole:

- een verplichte uitgebreide controleverklaring en verplicht actief optreden op de algemene vergadering van aandeelhouders (AvA);
- uitbreiden van het directieverslag en het opknippen van de controleverklaring in een oordeel ten aanzien van de jaarrekening en een oordeel ten aanzien van het directieverslag; en
- meer uitgebreide rapportage over frauderisico's en continuïteit.

\* Zie detailrapport voor exacte reikwijdte per maatregel.

\*\* Partner/director-medewerker ratio

## Het probleem

Bij het ontwikkelen van onze visie over te nemen maatregelen hebben wij allereerst vooral geluisterd. We hebben getracht te begrijpen hoe anderen naar ons kijken. Dat deden wij door middel van analyses van publieke uitingen van stakeholders, digitale en fysieke debatsessies en individuele gesprekken met een brede groep belanghebbenden. Natuurlijk hebben we ook accountants geconsulteerd, maar het grootste deel van onze gesprekken was met toezichthouders, wetenschappers, investeerders, commissarissen en bestuurders. Dit heeft ons een goed beeld gegeven van wat het beroep in hun ogen wel en niet goed doet, welke zorgen er leven ten aanzien van ons functioneren en welke oplossingen hiervoor worden gezien.

Tijdens die gesprekken zijn we ingegaan op de rol van de openbaar accountant in de maatschappij, de wijze waarop de accountant zijn rol vervult en de mate waarin dit aan de verwachtingen van stakeholders voldoet. Ook hebben we veelvuldig stil gestaan bij de bevindingen van de toezichthouder en incidenten die het beroep hebben beschadigd. Die incidenten hebben plaatsgevonden in organisaties met gekwalificeerde professionals, in een streng gereguleerde omgeving. Telkens hebben we ons de vraag gesteld hoe dit alles heeft kunnen gebeuren, welke correctiemechanismen in die gevallen niet hebben gewerkt, en deze vragen samen met stakeholders verder uitgediept. Bijna altijd kwamen we uit bij hetzelfde thema: cultuur en gedrag. Als er een cultuur is waarin kwaliteit bovenaan staat, waarin de loyaliteit ligt bij commissarissen, toezichthouders en maatschappelijk belanghebbenden, waarin tegenspraak en een professioneel-kritische instelling hogelijk worden gewaardeerd, dan zal dat het risico op dergelijke incidenten sterk reduceren. Als die cultuur er niet is, dan is dat een voedingsbodemp voor incidenten waarbij mensen verkeerde keuzes maken. De werkgroep constateert dat de hoogconjunctuur waarin veel van de huidige accountants zich professioneel hebben ontwikkeld, gecombineerd met het ontbreken van effectieve correctiemechanismen zoals extern toezicht, heeft geleid tot een geleidelijke verwaarlozing van elementaire vakprincipes. De economische meewind en de omzet- en resultaatstijgingen voor het uitbreken van de crisis resulteerden in een cultuur van genoegzaamheid, waarin maatschappelijke ontwikkelingen eenvoudig konden worden genegeerd of onderschat. De economische crisis en de komst van een kritische toezichthouder hebben ervoor gezorgd dat die tijd definitief voorbij is. Cultuur en gedrag vormen derhalve de belangrijkste uitgangspunten voor de maatregelen in ons rapport.

Natuurlijk zijn er, naast cultuur en gedrag, ook andere maatregelen die invloed hebben op de uitvoering van de controle. Of maatregelen die te maken hebben met de aard en reikwijdte van de controleverklaring en die daarmee bijdragen aan de relevantie en effectiviteit van controlerend accountants. Die maatregelen zijn op termijn eveneens noodzakelijk om te blijven voldoen aan maatschappelijke eisen.

De basis van het accountantsberoep is echter een mindset, die is doordrongen van het besef dat onafhankelijkheid, professioneel-kritische instelling, deskundigheid en kwaliteit van de controle uitgangspunten zijn waaraan geen concessies kunnen worden gedaan. Deze uitgangspunten dienen te behoren tot het DNA van iedere accountant, van iedere accountantsorganisatie en dus van de hele beroepsgroep. Dit vertaalt zich dan ook in een samenhangend geheel van maatregelen, gericht op drie niveaus waarop cultuurbeïnvloeding van belang is: de beroepsgroep, de accountantsorganisatie en de individuele accountant. Daarnaast spelen ook andere partijen een rol, als onderdeel van de totale keten die bijdraagt aan effectieve governance rondom ondernemingen en andere organisaties.

Individueen kunnen fouten maken. Maar als sector moeten we zorgen voor een omgeving waarin het risico daarop wordt geminimaliseerd, waar mensen via de juiste prikkels optimaal worden gestimuleerd om kwalitatief goed werk af te leveren en waar van fouten wordt geleerd. Hierbij is het niet alleen van belang dat maatregelen de cultuur, mindset en kwaliteit binnen de kantoren positief beïnvloeden. Ook moeten de maatregelen zorgen voor duidelijkheid richting stakeholders over de wijze waarop accountantsorganisaties en de sector zijn ingericht; een wijze die past bij de rol die accountants vervullen in de maatschappij.



## De maatregelen

In ons rapport stellen we maatregelen voor op zeven gebieden, die elkaar aanvullen en versterken. Hierna benoemen we de belangrijkste maatregelen. Voor meer details en achtergronden verwijzen we naar het volledige rapport.

### 1. Een robuuste governance

De structuur en governance van een organisatie beïnvloeden ook de cultuur die binnen de organisatie dominant is. Met diverse partijen hebben wij gesproken over de partnerstructuur binnen veel accountantsorganisaties. Wij concluderen dat die structuur binnen een professionele beroepsgroep als de accountancy in principe kan bijdragen aan een gezamenlijk streven naar kwaliteit. Te veel interne focus, focus op rendement en de daarmee verbonden terughoudendheid bij het doorvoeren van ingrijpende maatregelen zijn echter kwetsbaarheden in dit model. Daarom zijn maatregelen vereist die deze risico's ondervangen.

Organisatie van tegenspraak, diversiteit, een kritische blik van buitenstaanders en passende checks and balances verrijken de partnerstructuur en dragen bij aan een op kwaliteit gerichte cultuur. Dit vereist de *instelling van een rvc met externe leden*, die is samengesteld in lijn met de Code Corporate Governance (met een meerderheid van externe leden en maximaal één intern lid) en die duidelijke bevoegdheden heeft ten aanzien van het beleid inzake controlekwaliteit en onafhankelijkheid. Gezien het publiek belang is instelling van een rvc verplicht bij organisaties die controles verrichten bij OOB's. Belangrijke taken van de rvc betreffen het benoemen en ontslaan van bestuurders (via een bindende voordracht), alsmede het goedkeuren van het belonings-, benoemings- en kwaliteitsbeleid van de accountantsorganisatie. Rvc-leden worden benoemd en ontslagen door de rvc zelf. Dit gebeurt op basis van een exclusieve en bindende voordracht aan de aandeelhoudersvergadering, die haar goedkeuring alleen op formele gronden kan onthouden. Onderdeel van de benoeming van rvc-leden is een geschiktheidstoets door de AFM. De raad van bestuur dient voldoende evenwichtig te zijn samengesteld en *bestuurders dienen hun tijd primair te besteden aan hun bestuurstaken*. Een beperkte portefeuille als controlerend accountant is mogelijk, echter alleen na toestemming van de rvc.

### 2. 'Concurreren op kwaliteit' als basis voor het verdienmodel

Het huidige verdienmodel is geënt op een ondernemingswijze levering van diensten. Concurrentie in de markt dwingt tot efficiëntie en innovatie, hetgeen uiteindelijk ook voordelen oplevert voor markt en maatschappij. De werkgroep heeft het uitgangspunt van de private onderneming gehandhaafd. Een accountantsorganisatie behoort een door professionals gedreven organisatie te zijn, die kwaliteit als hoogste doel heeft en daarop concurreert.

Een marktomgeving kan niettemin leiden tot ongewenste prikkels, bijvoorbeeld als efficiëntie primair gericht is op de verhoging van het eigen inkomen, ten koste van de kwaliteit van de dienstverlening. Dit komt onder andere tot uitdrukking in een hoge leverage op controle-opdrachten, met als gevolg een ongewenste productiedruk bij medewerkers, onvoldoende kennisoverdracht en een gebrekkige controlekwaliteit. De werkgroep is van mening dat het streven naar efficiëntie primair ten gunste van kwaliteit en innovatie moet plaatsvinden. Dit impliceert een lage leverage, dus meer partners op minder opdrachten. Er bestaat geen duidelijke norm op dit gebied en de noodzakelijke innovatie en automatisering van de controle zal de verhouding ook continu doen wijzigen. Daarom stelt de werkgroep voor dat organisaties de norm die zij zelf stellen en de *gerealiseerde leverage verplicht publiceren* in de transparantieverslagen, alsmede een verplichte rapportage van de uren en leverage per controle-opdracht aan de rvc van de gecontroleerde onderneming. Dit zal de (publieke) discussie bevorderen en daarmee ook de concurrentie op dit belangrijke kwaliteitsaspect.

Met veel stakeholders hebben wij gesproken over de combinatie van controle en advies binnen één organisatie. Nagenoeg alle stakeholders waren tegen de splitsing van de huidige organisaties en het invoeren van audit-only firms. De werkgroep deelt deze mening. De voor een effectieve controle van grote, complexe organisaties noodzakelijke expertise op bijvoorbeeld het gebied van waarderingen, belastingen, pensioenen en IT, noodzaken tot een brede instandhouding van competenties onder één dak. Het bestuur dient eventuele risico's en tegengestelde belangen te mitigeren en de rvc dient hierop toe te zien. Daarnaast pleit de werkgroep voor een uitbreiding van het aantal organisaties waar de accountantsorganisatie niet zowel mag controleren als adviseren (OOB's).

### **3. Een belonings- en beoordelingsbeleid met de juiste prikkels**

Formele en informele waarderingen, carrièremogelijkheden en beloningen beïnvloeden het gedrag van de mensen en de cultuur binnen een organisatie. Het bepaalt mede welke mensen zich aan een organisatie willen verbinden en het gedrag dat zij zullen aanleren of afleren. Het beloningsbeleid en de prikkels die hiervan uitgaan dienen aan te sluiten bij de strategie en doelstellingen van de organisatie. De werkgroep stelt maatregelen voor die als doel hebben om via het beloningsbeleid richting te geven aan een op de lange termijn en op kwaliteit gerichte cultuur van accountantsorganisaties. Voorgestelde maatregelen die bijdragen aan een lange-termijn en kwaliteitsfocus bij bestuurders en partners zijn o.a.: de invoering van een *vaste winstonafhankelijke beloning voor bestuurders met een variabel deel van maximaal 20% gebaseerd op lange termijn kwaliteitsdoelstellingen, een beloning van partners op basis van rol, verantwoordelijkheid en kwaliteit (boven commercie) en de invoering van een claw-back regeling (bij accountantsorganisaties die OOB's controleren)*. Ondermaatse kwaliteitsprestaties dienen consequenties te hebben voor de beloning (malusregeling). *Recidive ondanks intensieve begeleiding dient te leiden tot ontneming van de tekeningsbevoegdheid.*

Promotiebeleid waarbij *aantoonbare werkervaring binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie en goede kwaliteitsscores bij dossierreviews* voorwaarden zijn voor doorgroei naar een senior positie, maakt binnen de hele organisatie duidelijk welke bagage nodig is om verder te komen in het beroep.

Al deze maatregelen zijn erop gericht om (financiële) prikkels die individuen in een accountantsorganisatie ervaren aan te laten sluiten bij de langetermijndoelstelling en functie van de organisatie.

De werkgroep is van mening dat het goodwill model (waarbij toetredende partners een significant bedrag aan kapitaal dienen in te leggen om een aandeel te verkrijgen in de organisatie) niet goed samengaat met de invoering van een omvangrijk pakket aan belonings- en andere maatregelen die zich richten op de kwaliteit. Dit gezien de hoge externe financiering die noodzakelijk is voor de kapitaalbreng en door de bank gevraagde zekerheid. De werkgroep is daarom van mening dat de sector een zorgvuldig proces moet starten dat gericht is op *uitfasering van het goodwill model*.

### **4. Continue kwaliteitsmeting en –verbetering**

De kwaliteit van de uitgevoerde controle is niet goed te beoordelen voor gebruikers van de jaarrekening en bijbehorende controleverklaring, die toch belang hebben bij die kwaliteit. Wel hebben alle stakeholders een idee bij zaken die bijdragen aan controlekwaliteit, zoals goede coaching, opleiding en investeringen in moderne controlemiddelen, zoals data-analyse. Duidelijke en verplichte *rapportage* van doelstellingen en resultaten, op basis van sectorbreed gedefinieerde kwaliteitsindicatoren, draagt volgens de werkgroep bij aan het begrip van stakeholders ten aanzien van de mate waarin een accountantsorganisatie investeert in kwaliteit en de resultaten hiervan. Dat maakt onderlinge vergelijking op deze aspecten mogelijk. Dit zal de concurrentie op kwaliteit stimuleren, en als gevolg hiervan ook de investeringen die accountantsorganisaties op die gebieden doen. Qua indicatoren kan worden gedacht aan zaken als investering in training(suren), vaktechnische en op beroepsontwikkeling gerichte functies, verhouding partner- en team-uren (leverage) en beoordeling van medewerkers over ontvangen coaching, maar ook de uitkomsten van interne en externe reviews.

Daarnaast stelt de werkgroep voor dat de sector het initiatief neemt voor de opzet van een *onafhankelijk wetenschappelijk onderzoeksinstituut*. Dat draagt onder andere bij aan het verder verkrijgen van inzicht in zaken die wel of niet van invloed zijn op controlekwaliteit, of de oorzaak zijn van falen, en aan het vormgeven van het beroep van de toekomst. Het beroep dient hiervoor data, mensen en middelen beschikbaar te stellen.

Belangrijke waarborgen voor kwaliteit zijn interne reviews en het organiseren van tegenspraak, voordat een accountantsverklaring wordt afgegeven. Om dit te bereiken stelt de werkgroep een *uitbreiding van aantal en diepgang van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen* (OKB) voor. Als een controlepartner onvoldoende is beoordeeld op kwaliteit moet een intensief verbetertraject gestart worden, waar sterke intensivering van het aantal OKB's op de dossiers van deze partner een onderdeel van is.

Ook stelt de werkgroep invoering van een controlestandaard voor die, sterker dan nu het geval is, *bij een accountantswisseling beide accountants verantwoordelijk en aanspreekbaar maakt voor een volledige overdracht* van alle relevante informatie die de nieuwe accountant nodig heeft voor de uitvoering van een effectieve controle.

## **5. Een lerende beroepsgroep**

Sterk toezicht is van belang voor het vertrouwen in het accountantsberoep. De werkgroep pleit voor meer transparantie richting de maatschappij over het functioneren van accountants en over de consequenties van onvoldoende functioneren. Sanctionering is echter niet de enige, of meest aangewezen weg om beter inzicht te verkrijgen in de feitelijke oorzaken van een kwalitatief onvoldoende controle en te komen tot een verbetering van de beroepskwaliteit. Om dat te bereiken moet het leren van fouten beter worden geïnstitutionaliseerd. De werkgroep stelt voor dat dossiers waarin gebreken zijn gebleken worden overlegd aan het onafhankelijke wetenschappelijk *onderzoeksinstituut*, dat deze cases gebruikt voor zgn. root-cause analyses. Verplichte meldingen via een mechanisme dat vergelijkbaar is met het mechanisme zoals dat nu bij de Onderzoeksraad voor de veiligheid werkt ('blamefree reporting') kunnen de bereidheid tot medewerking en daarmee de snelheid van de leercyclus verhogen. Dit vereist nader onderzoek.

De uitkomsten van deze analyses, maar ook van Accountantskamer procedures, toetsingen en AFM-onderzoek worden door de NBA gebruikt voor publieke duiding, eventuele aanpassing van de beroepsstandaarden en educatie, waaronder een *tweejaarlijkse verplichte PE-training 'lessons learned'*.

## **6. Cultuur meten en communiceren**

Cultuur en gedrag vormen de basis van ons rapport en veel maatregelen die wij voorstellen zullen hier op ingrijpen. Kwaliteit en professioneel-kritische instelling dienen te behoren tot het DNA van een accountant. Dat begint al bij het aannemen van mensen en de wijze waarop de beroepsgroep zich profileert richting studenten. Als mensen worden aangenomen die vanwege de juiste motieven kiezen voor het beroep, is het vervolgens van belang dat ze functioneren binnen een organisatie waarin juist die kwaliteiten worden gewaardeerd en tot bloei komen. Als dat niet het geval is, dan zullen die kwaliteiten snel verwateren, omdat mensen zich aanpassen of vertrekken. De beïnvloeding van de cultuur en mindset binnen accountantsorganisaties en de beroepsgroep is daarom een belangrijk doel van onze voorgestelde maatregelen. Het vereist continue aandacht, training, herhaling van boodschappen en ook selectie, zodat uiteindelijk de mensen die bij de gewenste cultuur passen blijven en anderen vertrekken of zich aanpassen.

De werkgroep stelt een aantal maatregelen voor, die als doel hebben om zowel intern als extern duidelijk te communiceren waar het beroep voor staat en welke mindset, cultuur en gedrag van iedere accountant wordt verwacht. Zo stelt de werkgroep onder andere de *invoering van een beroepseed voor en opname van kwaliteit en professioneel-kritische instelling in de VGBA*. Ook wil de werkgroep dat accountantsorganisaties met OOB-vergunning periodiek een meting uitvoeren op de *mindset en drivers* van de partnergroep, andere leidinggevenden en de medewerkers. Op basis daarvan wordt, in samenspraak met de rvc, een actieplan opgesteld.

## 7. Een effectieve rapportage- en controleketen

Gesprekken met stakeholders leren ons dat de sector duidelijkheid moet verschaffen over de rol van de accountant binnen het totale systeem van corporate governance. Verwachtingen van stakeholders moeten beter worden waargemaakt. Niet door uit te leggen dat stakeholders onvoldoende begrijpen wat onze formele rol is in het huidige systeem, maar door tegemoet te komen aan reële wensen en verwachtingen en op die manier relevant te blijven voor deze stakeholders.

Veel organisaties benoemen een accountant omdat dit wettelijk vereist is. Zo is het niet altijd geweest. Het beroep is ontstaan in een tijd dat, als onderdeel van vrije marktwerking, partijen die zakelijke relaties met elkaar aangingen behoefte hadden aan een oordeel over de financiële verantwoording door een onafhankelijke, financieel deskundige partij: de accountant. De accountant werd dan op verzoek van de aandeelhouders of de bank benoemd en indirect ook door deze partijen betaald. De werkgroep constateert dat deze duidelijke situatie is verwaterd. Het is voor velen minder duidelijk wie nu precies de accountant benoemt, wat zijn rol is en aan wie hij verantwoording zou moeten afleggen. Als de accountant niet teruggaat naar een duidelijke rol, in het belang van duidelijk afgebakende stakeholders, zal hij moeilijk aan ieders (al dan niet reële) verwachtingen kunnen voldoen.

De werkgroep stelt daarom maatregelen voor op basis waarvan het *opdrachtgeverschap* weer *onvoorwaardelijk bij de rvc of aandeelhouders* van de gecontroleerde onderneming komt te liggen; niet alleen in formele, maar ook in materiële zin. Ook dient de accountant het *honorarium met de rvc af te spreken*, waardoor het niet de gecontroleerde (het bestuur) is die bepaalt wat wordt betaald, maar het toezichthoudend orgaan dat door de aandeelhouders is ingesteld.

Kritiek op het functioneren van accountants heeft zich de afgelopen jaren vaak gericht op het onvermogen van accountants om faillissementen te voorspellen en fraudes te ontdekken. Het is naar de mening van de werkgroep van belang dat accountants duidelijker en explicieter rapporteren en een realistisch beeld scheppen over hun rol op deze gebieden. Duidelijker rapportage over risico's, continuïteit en andere belangrijke aangelegenheden wordt geregeld door een *uitgebreide controleverklaring bij de jaarrekening en een verplichting tot actief optreden in de algemene vergadering bij OOB's*. De rol van de controlerend accountant bij relevante delen van het directieverslag moet worden verduidelijkt, met name ten aanzien van risicomanagement, strategie executie, governance en continuïteit. Dit moet resulteren in een *beoordelingsverklaring bij het directieverslag of, indien mogelijk, een afzonderlijk oordeel binnen de controleverklaring*.

De accountant kan en moet, als poortwachter bij de aanpak en bestrijding van fraude, een belangrijke rol spelen. Daarom wordt voorgesteld in de controle *meer aandacht, tijd, mensen en middelen te besteden aan frauderisico's*. De werkgroep vindt de interactie tussen de accountant en rvc hierbij van belang. In het voorstel van de werkgroep *rapporteert de accountant expliciet aan de rvc over frauderisico's met mogelijk materiële impact op de jaarrekening en over zijn bijdrage in de preventie hiervan*.

Om innovatie te stimuleren, meer op stakeholders afgestemde assurance mogelijk te maken en de accountant voortdurend zelf zijn toegevoegde waarde voor stakeholders te laten bewijzen, wil de werkgroep dat de NBA een actieve bijdrage levert aan het reeds aangekondigde onderzoek naar het *verhogen van de grenzen voor de verplichte controle*, binnen de grenzen die de EU recentelijk heeft bepaald. Tegelijkertijd pleit de werkgroep voor het *uitbreiden van het aantal organisaties waarvoor het OOB-stramien geldt* met bijvoorbeeld woningbouwcorporaties, zorginstellingen, onderwijsinstellingen, provincies en gemeentes. Voor die organisaties gelden dan, onder andere, ook de vereisten rondom rotatie en de scheiding van controle en advies.

## Implementatie en monitoring

De werkgroep meent dat de voorgestelde maatregelen het beroep zullen versterken en dat zij goed te realiseren zijn. Hierbij heeft de werkgroep oog gehad voor de internationale omgeving waarin bepaalde ondernemingen en accountantsorganisaties opereren, maar ook voor kleinere organisaties en de maatregelen afgestemd op de doelgroep. Een kwalitatief betere accountantscontrole is in het belang van gebruikers van de jaarrekening en dus ook van de rapporterende ondernemingen, omdat deze bijdraagt aan het vertrouwen in de door deze ondernemingen gerapporteerde informatie. De voorgestelde maatregelen kunnen daarmee volgens de werkgroep een directe bijdrage leveren aan het verbeteren van het Nederlandse vestigings- en investeringsklimaat.

Het is van belang dat de maatregelen in combinatie met elkaar worden gezien, aangezien ze op elkaar ingrijpen en gezamenlijk zorgen voor de randvoorwaarden waarin de gewenste cultuur en mindset tot hun recht komen. De werkgroep acht het realistisch dat accountantsorganisaties de maatregelen zoveel mogelijk absorberen binnen de eigen kostenstructuur, hetgeen naar verwachting een drukkend effect zal hebben op de inkomens.

De geschetste maatregelen worden voorgesteld door de werkgroep en ondersteund door de stuurgroep. Het is nu aan accountantsorganisaties en beroepsorganisatie om deze maatregelen zo snel als mogelijk te implementeren. De implementatie start direct na het verschijnen van dit rapport met het opstellen van een convenant en een implementatieplan, met daarin de uitgangspunten en maatregelen waaraan accountantsorganisaties zich dienen te committeren. Parallel hieraan worden de maatregelen waar mogelijk verwerkt in NBA-regelgeving die via de reguliere weg wordt ingevoerd (waaronder goedkeuring door de ledenvergadering). Daarmee worden zij ook van toepassing voor accountantsorganisaties die zich (nog) niet expliciet hebben gecommitteerd. Accountantsorganisaties leggen (bijvoorbeeld in het transparantieverslag) verantwoording af over de implementatie van de maatregelen en hun eigen rvc houdt toezicht op de implementatie.

De werkgroep stelt voor om de invoering, werking en de gevolgen van deze maatregelen continu te monitoren en hiervoor een onafhankelijke monitoringcommissie te benoemen, die jaarlijks verslag doet. Uiteraard gaat de werkgroep er van uit dat ook de AFM de invoering van deze maatregelen continu monitort.

Amsterdam, 25 september 2014

*Arjan Brouwer*

*Diana Clement*

*Nout van Es*

*Theo Jongeneel*

*Marie-Pauline Lauret*

*Pieter-Paul Saasen*

*Caspar Segers*



# 1. INTRODUCTIE

Waarom hebben wij, de zeven leden van de werkgroep, deze zomer de opdracht ter hand genomen waar dit rapport met voorgestelde maatregelen het product van is? Wij hebben gekozen voor een zeer uitdagend beroep, waarin wij nog dagelijks intellectueel, professioneel, communicatief en persoonlijk worden uitgedaagd. Een beroep waarin wij op basis van de juiste grondhouding een waardevolle bijdrage willen leveren aan het functioneren van de financiële markten en het vertrouwen in financiële informatie. Een systeem waarin accountants een belangrijke schakel zijn in de algehele governance rondom ondernemingen en hun belanghebbenden. Het gaat ons aan het hart als we zien dat het vertrouwen in ons functioneren ter discussie wordt gesteld. Wij, en met ons vele beroepsgenoten, staan voor een krachtig beroep waarin kwaliteit, deskundigheid, een professioneel-kritische instelling en betrouwbaarheid vanzelfsprekend zijn. Een bijdrage leveren aan dat beroep is een eer en een verantwoordelijkheid waar je niet voor weg loopt.

Het accountantsberoep ligt onder vuur. De samenleving is kritisch op het functioneren en acteren van accountants. Het is aan de sector om het vertrouwen te herwinnen. Dat is ook de boodschap geweest tijdens het Algemeen Overleg in de Tweede Kamer op 14 mei 2014. De beroepsgroep moet zelf komen met voorstellen voor maatregelen die zorgen voor gerechtvaardigd vertrouwen in de kwaliteit en onafhankelijkheid van accountants.

Als werkgroep hebben wij deze handschoen opgepakt. Met ruggensteun van de stuurgroep konden wij in volledige vrijheid tot een visie komen over maatregelen die de voorwaarden scheppen voor een toekomstbestendig beroep. Bij het ontwikkelen van deze visie hebben wij allereerst vooral geluisterd. We hebben getracht te begrijpen hoe anderen naar ons kijken. Dat deden wij door middel van analyses van publieke uitingen van stakeholders, digitale en fysieke debatsessies en individuele gesprekken met een brede groep betrokkenen. Natuurlijk hebben we ook accountants geconsulteerd, maar een groot deel van onze gesprekken was met toezichthouders, wetenschappers, investeerders, commissarissen en bestuurders. Dit heeft ons een goed beeld gegeven van wat het beroep in hun ogen wel en niet goed doet, welke zorgen er leven ten aanzien van ons functioneren en welke oplossingen hiervoor worden gezien. Een beeld van kritiek, maar ook van waardering en nuance.

Vanuit die brede input heeft de werkgroep een analyse gemaakt van de mogelijke oorzaken van onvoldoende functioneren van accountants, mogelijke maatregelen en de voor- en nadelen van die maatregelen als we kijken naar ons uiteindelijke doel: herwinning van het vertrouwen door transparante borging van kwaliteit en onafhankelijkheid. Niet door symptomen te bestrijden, maar door een structurele aanpak waarin een op kwaliteit gerichte cultuur en mindset tot hun recht komen. Dit vertaalt zich in een totaalpakket van maatregelen gericht op drie niveaus waarop cultuurbeïnvloeding van belang is: de beroepsgroep, de accountantsorganisatie en de individuele accountant. Hierbij benadrukken wij dat het gaat om een totaalpakket en alle maatregelen in onderlinge samenhang een rol spelen in het te bereiken doel. Om die reden hebben wij ervoor gekozen om de maatregelen te groeperen naar domein en hierbij geen volgorde van belangrijkheid aan te geven.

Om vertrouwen te kunnen verschaffen moet een accountant allereerst zelf vertrouwd worden. De oproep in de motie van Henk Nijboer laat zien dat dit vertrouwen verstevigd dient te worden. Waarom hebben de relatief recente invoering en aankondiging van een veelheid aan maatregelen, met een verwacht positief effect op het gebied van zowel onafhankelijkheid als kwaliteit, er niet toe geleid dat men erop vertrouwt dat accountants hun rol goed zullen vervullen? We denken dan bijvoorbeeld aan: de invoering van een externe toezichthouder (Autoriteit Financiële Markten, AFM) in 2006 op basis van de Wta, implementatie van de Code accountantsorganisaties en als gevolg daarvan commissies publiek belang in 2014, aangescherpte onafhankelijkheidsregels (de scheiding van controle en advies bij OOB's vanaf 2013, rotatie bij OOB's vanaf 2016 en de Verordening inzake Onafhankelijkheid voor alle controlerend accountants vanaf 2014), verplichte trainingen en de aankondiging van maatregelen die vanaf dit jaar kwaliteit zichtbaarder maken zoals kantoor specifieke AFM rapportages en openbaarmaking van tuchtmaatregelen tegen individuele accountants via het accountantsregister.

Van veel van deze maatregelen is het effect, gezien het moment waarop ze zijn ingevoerd, nu nog niet meetbaar, maar op termijn wel te verwachten.

Hebben stakeholders wellicht onvoldoende vertrouwen dat de wil om te veranderen en te verbeteren vanuit de accountants zelf komt? Intrinsieke wil en motivatie om te doen wat goed is vanuit de rol en verantwoordelijkheid van de accountant, met oog voor zijn lange termijn relevantie, vereist een bepaalde mindset. Een mindset van het betrokken individu, een mindset van het kantoor en een mindset van de beroepsgroep waarin deze basishouding gewaardeerd wordt en zich verder kan ontwikkelen. Dan hebben we het dus over een cultuur binnen kantoren en binnen de beroepsgroep die juist die mensen aantrekt en behoudt die de kwaliteiten hebben die passen bij de accountant zoals stakeholders die wensen. Hierbij hoort ook het afscheid nemen van mensen die hier niet bij passen. De werkgroep stelt een aantal maatregelen voor die als doel hebben om die cultuur verder te versterken. Dit acht de werkgroep van groter belang dan maatregelen die mogelijke symptomen bestrijden of percepties beïnvloeden zonder dat zij een blijvende invloed hebben op cultuur en gedrag.

Hierbij merkt de werkgroep op dat accountants het grootste deel van de regels die onafhankelijkheid en kwaliteit versterken al aan zichzelf opleggen (via de beroepsorganisatie NBA) zonder dat hier wetgeving aan te pas komt. Wat ons betreft zal dit ook waar het om onze voorstellen gaat het geval zijn. De buitenwereld lijkt dit in veel gevallen echter anders te percipiëren (accountants veranderen niet uit zichzelf, maar pas als ze door regels gedwongen worden). Hier ziet de werkgroep een belangrijk punt van aandacht voor de NBA: meer profilering als vertegenwoordiger van het beroep (als standard setter en collectieve belangenbehartiger) en daarmee de profilering van de hele beroepsgroep. Meer algemeen constateert de werkgroep dat de rollen en verantwoordelijkheden van alle betrokken partijen in de keten (ondernemingsleiding, commissaris, aandeelhouder, accountant, toezichthouder etc.) voor veel stakeholders, en ook voor accountants, verduidelijking behoeft. Hierbij vraagt de rol en positie van de NBA om een afzonderlijke evaluatie, zo leert ook de input van stakeholders ons. Deze evaluatie is niet door de werkgroep gemaakt, maar de werkgroep is wel van mening dat deze evaluatie noodzakelijk is en binnen twee jaar dient plaats te vinden.

De eerste hoofdstukken van dit rapport gaan, na een eerste algemene analyse en een aantal overwegingen vooraf, over cultuur en gedrag (hoofdstuk 4) en twee tastbare aspecten die hier een belangrijke invloed op hebben, namelijk structuur en governance (hoofdstuk 5) en waarderen en belonen (hoofdstuk 6). Daarna gaan we verder in op de opdracht, opdrachtgever en rapportage van de accountant (hoofdstuk 7) en een aantal maatregelen dat direct gerelateerd is aan de kwaliteit van de controle (hoofdstuk 8). Voorts gaan we (hoofdstuk 9) in op de wijze waarop beter geleerd kan worden van fouten.



De openbaar (controleerend) accountant vervult een belangrijke rol binnen het totale systeem van rapportage, governance, controle en toezicht. In dit rapport zetten we uiteen welke maatregelen we voorstellen om vanuit de sector te nemen. De controleerend accountant is echter maar één schakel binnen dit systeem. Een systeem dat alleen werkt als alle schakels hun verantwoordelijkheid nemen en bijdrage leveren aan betrouwbare financiële informatie. Figuur 1 bevat een illustratie van de diverse organen, partijen, stakeholders en toezichthouders die een rol (dienen te) spelen in het totale systeem van corporate governance gericht op relevante en betrouwbare informatievoorziening.



Figuur 1: Partijen in het governance systeem rondom relevante en betrouwbare financiële informatie

Daarom plaatsen we de voorgestelde maatregelen ook in die bredere context en geven we aan waar wij noodzakelijke aanpassingen zien in het totale systeem en hoe de rol van de andere betrokken partijen versterkt zou kunnen of moeten worden. Dat is een belangrijke succesfactor voor een geslaagde implementatie van de voorgestelde maatregelen. In hoofdstuk 10 benoemen we een aantal maatregelen die betrekking hebben op andere partijen die onderdeel uitmaken van dit systeem.

Accountants doen meer dan alleen het controleren van jaarrekeningen. Ze kunnen meerdere en onderling verschillende functies uitoefenen. De NBA gaat in dit kader uit van drie ledengroepen: de openbaar accountant, de accountant in business en de intern- en overheidsaccountant.

# VERORDENING OP HET BEROEPSPROFIEL VAN DE REGISTERACCOUNTANT

## Functies van de registeraccountant

De deskundigheidskwalificatie registeraccountant behelst een door opleiding en werkervaring verworven deskundigheid en de inschrijving in het accountantsregister van de Orde. De verworven kennis en ervaring kan op diverse manieren, in opdracht of in dienst van grote-, middelgrote- of kleine organisaties en in meerdere functies, worden aangewend. De registeraccountant die werkzaam is als openbaar accountant, overheidsaccountant, of intern accountant, heeft als kerntaak het verschaffen van aanvullende zekerheid (assurance) omtrent de met betrekking tot organisaties beschikbare informatie, processen en systemen. De kern van de beroepsinhoud komt expliciet tot uitdrukking in voornoemde kerntaak en in de controlefunctie. In de omschrijving van het beroepsprofiel ligt daarom hierop het accent.

De openbaar accountant, bedoeld in de Verordening gedragscode is een beoefenaar van het vrije beroep van accountant en verricht professionele diensten in opdracht van cliënten. Tot het specifieke werkterrein van de openbaar accountant behoort onder meer het controleren van jaarrekeningen van bedrijven en instellingen. De openbaar accountant kan ook andere assurance-, aan assurance verwante en overige opdrachten uitvoeren, als bedoeld in de Verordening gedragscode.  
(..)

## Werkzaamheden van de registeraccountant

Registeraccountants kunnen een veelheid van verschillende soorten werkzaamheden verrichten, waarvoor hun specifieke deskundigheid is vereist en wordt benut. Naast de controledeskundigheid wordt van de registeraccountant verwacht dat hij vakspecifieke kennis en vaardigheid bezit op bedrijfseconomisch, fiscaal en juridisch gebied en ten aanzien van de interne- en administratieve organisatie, de interne beheersing, het informatiesysteem, en verslaggeving. Gezien de breedte van het mogelijke werkterrein en de uiteenlopende aard van de activiteiten wordt in dit beroepsprofiel volstaan met een niet limitatieve opsomming van werkzaamheden die karakteristiek zijn voor de registeraccountant. De werkzaamheden kunnen onder meer betreffen:

- onderzoeken betreffende historische of toekomstgerichte informatie, systemen en gedrag, veelal gericht op de daarop betrekking hebbende verantwoordingsstukken;
- onderzoeken met een bijzonder doel en het verrichten van specifiek overeengekomen werkzaamheden betreffende financiële- en andere verantwoordingen. Daarbij zijn te noemen: kredietonderzoeken, onderzoeken naar de omvang van geleden schade, onderzoeken in verband met de bepaling van de goodwill, de overdracht of fusie van organisaties, surseance van betaling, faillissement, onderzoeken ten behoeve van het geven van een mededeling bij prospectussen in het geval van emissies, forensische werkzaamheden, waaronder fraudeonderzoeken, alsmede onderzoeken gericht op de nakoming van ondernemingsovereenkomsten en wet- en regelgeving;
- administratieve dienstverlening in brede zin, waaronder het samenstellen van financiële verantwoordingen;
- het adviseren op het gebied van de bestuurlijke informatieverzorging (administratieve organisatie en interne beheersing) en het geven van fiscaal-technische en bedrijfseconomische adviezen.

# VERORDENING OP HET BEROEPSPROFIEL AA 2010

Een AA is een accountant die voornamelijk werkt voor organisaties in het midden- en kleinbedrijf (mkb), in de land- en tuinbouw, voor beoefenaren van het vrije beroep en voor verenigingen en stichtingen. De AA fungeert daarbij als de allround adviseur van een mkb-ondernemer waardoor vaak een hechte en langdurige vertrouwensrelatie ontstaat.

(...)

Om het beroep van AA robuust en kernachtig te beschrijven zijn vier Kritische BeroepsSituaties (KBSs) onderscheiden. Deze KBSs zijn kenmerkend voor het functioneren van de AA's. (...) De vier voor het beroep van AA benoemde KBSs zijn de volgende.

## 1. Situaties van assurance opdrachten

Het op wettelijke of vrijwillige basis toevoegen van een beperkte of redelijke mate van zekerheid aan (financiële) informatie ten behoeve van betrokkenen, door het verrichten van werkzaamheden die leiden tot het verstrekken van de juiste rapportage. Situaties van assurance opdrachten omvatten zowel algemene als bijzondere (bijvoorbeeld: inbreng- en subsidieverklaring) controleopdrachten als ook beoordelingsopdrachten en onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie (deze laatste opdrachtsoort bijvoorbeeld mondt uit in een onderzoeksrapport, geen verklaring).

Onafhankelijkheid is van groot belang in situaties van assurance opdrachten.

## 2. Situaties van aan assurance verwante opdrachten

Het op vrijwillige basis toevoegen van waarde aan (financiële) informatie ten behoeve van betrokkenen, door het verrichten van werkzaamheden die leiden tot een rapportage. Situaties van aan assurance verwante opdrachten omvatten onder andere overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie en opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie. In situaties van aan assurance verwante opdrachten wordt een rapportage opgesteld vrij van materiële afwijkingen, waar de accountant bijvoorbeeld in het geval van een samenstellingsopdracht wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving.

## 3. Situaties van administratieve en fiscale dienstverlening

Het voorzien in ex- en interne informatiebehoefte, door het systematisch verwerken van financiële feiten en gebeurtenissen. Situaties van administratieve en fiscale dienstverlening hebben betrekking op uitvoerend werk zoals administratieve dienstverlening, het verzorgen van fiscale aangifte(s) en het voeren van een salarisadministratie.

## 4. Situaties van advies

In adviessituaties wordt (pro-actief) een advies/aanbeveling gegeven, gericht op veranderingen/vernieuwing. In situaties van advies begeleidt de AA onder meer financieel-administratieve opdrachten, opdrachten betreffende de start, overname, opvolging en beëindiging van ondernemingen, financieringssituaties, het fiscaal, economisch, sociaal en juridisch advies en aandelentransacties.

Van de huidige ongeveer 19.000 actieve accountants (RA en AA) die zijn ingeschreven in het register is een kleine 9.000 accountants werkzaam als openbaar accountant. Nog eens een kleine 9.000 is werkzaam als accountant in business en 1.500 als intern of overheidsaccountant.

Veel accountants vervullen dus niet als controlerend accountant, maar binnen ondernemingen en andere organisaties een belangrijke rol bij het beheersen van risico's, het inrichten van processen en systemen en het vervaardigen van betrouwbare informatie. De aandacht van de maatschappij en de oproep van de politiek richten zich op het werk van de openbaar accountant die controlewerkzaamheden uitvoert ('controlerend accountant') en de accountantsorganisaties waarin zij werken. Maar ook hier geldt dat accountants die in een andere rol dan controlerend accountant werkzaam zijn een belangrijke schakel zijn binnen het totale systeem van corporate governance. Zij kunnen er voor zorgen dat een kwalitatief goede accountantscontrole beter mogelijk wordt gemaakt. Maatregelen die toezien op accountants in business, intern en overheidsaccountants maken echter geen deel uit van dit rapport en de werkgroep heeft in dit stadium ook geen analyse gemaakt van het functioneren van deze groepen accountants. Het rapport richt zich primair op maatregelen die de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole betreffen. Waar relevant hebben we hierbij de bredere netwerkorganisatie meegenomen en maatregelen voorgesteld op het niveau van de Nederlandse topholding van de organisatie waarvan de accountantsorganisatie deel uitmaakt (hierna de 'Nederlandse topholding') wanneer we dat van belang hebben geacht voor de kwaliteit van de accountantscontrole. Binnen de reikwijdte van onze opdracht hebben wij geen maatregelen voorgesteld die primair toezien op de kwaliteit van andere dienstverlening binnen de netwerkorganisatie.

In hoofdstuk 11 en 12 sluiten we af met voorstellen voor de implementatie en evaluatie van de voorgestelde maatregelen.

## 2. PROBLEEMANALYSE – ALGEMEEN

Het accountantsberoep ligt onder een vergrootglas. De accountant speelt een relevante en belangrijke rol in de maatschappij en dus moeten wij van de maatschappij verwachten dat ze kritisch naar ons kijkt. Daarop moeten wij de samenleving het vertrouwen geven dat wij ons werk goed doen en dat ze op ons oordeel kan vertrouwen. Helaas maken wij dat niet altijd waar en ziet de maatschappij daar de gevolgen van. En waar in eerste instantie sprake leek te zijn van incidenten, duidde de aaneenschakeling ervan op een structureel probleem. Deze veronderstelling werd nadrukkelijk bevestigd door de AFM-rapportages van de laatste jaren, waarin sectorbreed tekortkomingen in de controlekwaliteit werden geconstateerd. Het is dan ook weinig verbazend dat het maatschappelijk wantrouwen over onze prestaties toenam.

### WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN<sup>1</sup>

“Algehele lijn is dat de controledossiers te vaak niet op orde zijn en dat de feitelijke kwaliteit van de controle onder de maat is. Soms zijn zaken niet goed vastgelegd, of zijn er onvoldoende werkzaamheden uitgevoerd om de uiteindelijke controle te kunnen ondersteunen.

(...)

Dat zijn zaken waarmee de hele sector aan de slag moet. De Big Four hebben hier al wel stappen gezet. De effectiviteit daarvan kunnen we nu nog niet meten. We hebben wel goede hoop.”

**Gerben Everts, AFM**

“We hebben gelukkig kunnen constateren dat twee kantoren voor het Vestia-debacle en twee kantoren daarna al waarborgen hebben ingebouwd om de controle van woningbouwverenigingen op voldoende niveau te brengen. We zien dus dat het kan, dat er verbeterlagen kunnen en worden gemaakt.”

**Gerben Everts, AFM**

“Ik behoor niet tot de groep die dagelijks aan “naming en shaming” van accountants doet. Ik zie dat er buitengewoon serieus wordt gewerkt. Maar je hebt goede en slechte accountants. De slechte blijken hun controledossiers niet op orde te hebben, onvoldoende te hebben doorgevraagd en te veel vertrouwd op de verstrekte informatie. Dat is dan gewoon een zwakke partner. Vaak gaat dezelfde

persoon bij meerdere bedrijven in de fout. Partners worden tegenwoordig jaarlijks beoordeeld. Dat vind ik goed.”

**Louis Deterink, curator**

“Er zijn mensen die nog spreken over incidenten, maar dat wordt steeds moeilijker. Als je de reeks van incidenten beschouwt, zou je daar een patroon in kunnen ontwaren. Het zijn in ieder geval zeer verontroostende signalen. Een van de hoofdvragen die vandaag aan de orde zijn, is of en op welke punten de overheid extra zou moeten reageren en acteren. Reageren kan aanpassing van wetgeving zijn. Acteren kan een actievere toezichthouder zijn.”

**Jeroen Dijsselbloem, minister**

“Dijsselbloem heeft wat mij betreft gelijk. We hebben krassen en littekens opgelopen. Voldoen niet aan het schoonheidsideaal van het maatschappelijk verkeer. Maatregelen en oplossingen zullen direct doeltreffend moeten zijn. Geen halve maatregelen en schijnoplossingen. Geen brede retoriek, maar chirurgische precisie. Geen abstracties, maar concrete zaken. Boter bij de vis.”

**Marcel Pheijffer, hoogleraar**

“Er zijn zevens, er zijn negens, maar er zijn te veel drieën en tweeën.”

**Henk Nijboer, PvdA**

»

»

“De door de NBA uitgebrachte Audit Alert heeft duidelijk gemaakt dat er nog te veel onzekerheid zit in de verantwoorde omzet van instellingen. De accountants hebben daarmee, gegeven hun maatschappelijke verantwoordelijkheid, een belangrijke rol gespeeld in het signaleren van de problemen en hebben vervolgens actief meegedacht over de vraag hoe deze tot een oplossing gebracht kunnen worden.”

**Edith Schippers, minister**

“De accountant heeft een belangrijke rol voor het maatschappelijk verkeer. Het wordt tijd dat hij die rol weer oppakt. De accountant is met zijn wettelijke controletaak, kennis en ervaring bij uitstek geschikt het management van ondernemingen kritisch te toetsen, ten behoeve van het maatschappelijk verkeer.”

**Geert Koster, VEB**

“Neem Phillips, ik zeg maar wat he. (.....) Geef mij je jaarrekening. Geef me een halve week, ik kijk hem na voor je en ik zeg: hij was goed of hij was niet goed.”

**Matthijs van Nieuwkerk, DWDD**

“Maar het is vooral jammer voor de maatschappij, want het is de maatschappij die een probleem heeft. Accountants kunnen dat probleem hanteerbaar maken, maar ze kunnen het niet wegnemen. In het huidige debat lijkt het echter of de accountants de kern van het probleem zijn, en dat kan alleen maar op teleurstelling uitlopen. Het probleem is niet nieuw: onze complexe economie is niet vanzelf transparant. (...)

Vervolgens kan iedereen weer zijn of haar favoriete oplossingen aandragen: scheiding van controle en advies, salarisplafond, betere governance van kantoren, geen oligopolie van de Big Four, onafhankelijke hoogleraren, aanstelling door raad van commissarissen, onbeperkte aansprakelijkheid, accountantsverklaring met oordeel over de continuïteit, strenger toezicht, overheidsaccountants, enzovoorts.”

**Kees Camfferman, hoogleraar**

Naast de feitelijke bevindingen van de AFM is ook de wijze waarop de accountantswerkzaamheden plaats vinden, alsmede de communicatie hierover, een belangrijke oorzaak van de negatieve perceptie. De maatschappij heeft jarenlang te weinig gezien van wat wij doen en waar wij voor staan. Het grootste deel van ons werk vindt achter de schermen plaats en resulteert in een standaard controleverklaring bij de jaarrekening of andere verantwoordingsinformatie. De samenleving moet er dan maar op vertrouwen dat de accountant altijd zijn werk goed en zorgvuldig doet en dat de controleverklaring is onderbouwd met voldoende controlebewijs. Dat kan niet van de maatschappij worden verwacht, als er berichtgeving is over accountants die hun werk niet in alle gevallen naar behoren doen of die handelen in strijd met de wet of maatschappelijke normen. De enige informatie waar de maatschappij op dit moment haar oordeelsvorming op kan baseren, zijn die berichten. Daarnaast blijkt uit onze gesprekken dat bepaalde stakeholders meer van ons verwachten dan wat wij zelf vinden dat er van ons verwacht mag worden; bijvoorbeeld als het gaat om continuïteit en fraude.

Meer dan eens hebben we de opmerking gehoord dat we er gewoon voor moeten zorgen dat er geen fouten meer worden gemaakt. Als de kwaliteit onbesproken is dan is er ook geen aanleiding

<sup>1</sup> De uitspraken van stakeholders die in dit rapport zijn opgenomen zijn merendeels ontleend aan openbare media, zoals het Financieel Dagblad, Accountant.nl, Accountancynieuws en andere media en hebben als doel om een illustratie te geven van de diverse uitingen waar wij gedurende dit proces kennis van hebben genomen. De werkgroep is er bij het opstellen van dit rapport van uit gegaan dat de uitspraken correct zijn weergegeven in de media.

meer voor andere discussies over de inrichting van ons beroep. Dat is deels waar en een deel van onze voorstellen is daarom uiteraard gericht op het verder verhogen van kwaliteit en onafhankelijkheid. Echter, er zullen altijd incidenten zijn. Al was het maar omdat de controle niet is gericht op het geven van absolute zekerheid, maar een redelijke mate van zekerheid. Omdat ook accountants de toekomst niet kunnen voorspellen (continuïteit) en omdat er altijd verschillen in inzicht kunnen bestaan als het gaat om de interpretatie van (verslaggevings)regelgeving of de beoordeling van schattingen. Of omdat de accountantscontrole zoals we die nu kennen voor een groot deel mensenwerk is, net zoals de administratie die de basis is geweest voor de jaarrekening. En ook die incidenten zullen de krant weer halen en het beroep in een negatief daglicht stellen. Natuurlijk zien we ook positieve berichtgeving over accountants, recent bijvoorbeeld over de rol van accountants in de zorg (Edith Schippers mei 2014) of ten aanzien van vastgoedwaarderingen (Gerben Everts mei 2014). Berichtgeving over negatieve incidenten zullen echter altijd een belangrijke impact hebben op de maatschappelijke beeldvorming.

De werkgroep constateert op basis van analyses van publieke uitingen, de diverse debatten en gesprekken met stakeholders dat de perceptie van de door accountants geleverde controlekwaliteit sterk verschilt per stakeholdergroep. Een commissaris die wij spraken, benadrukte bijvoorbeeld dat hij zeer tevreden was over de kwaliteit van het werk en de professionaliteit van de accountants waar hij vanuit zijn toezichthoudende rol bij een aantal beursgenoteerde ondernemingen te maken had. Hij was van mening dat het misgaat in de discussie als accountants, dan wel de maatschappij, denken dat de accountant voor de hele maatschappij werkt en alle problemen binnen ondernemingen waar de maatschappij last van zou kunnen hebben zou moeten signaleren en voorkomen.

Ook bijvoorbeeld bestuurders en internal auditors zijn over het algemeen positief over het werk van de accountant. Zij zien een groeiende maatschappelijke behoefte aan zekerheid in de maatschappij, maar vragen zich af of die zekerheid wel van de accountant moet komen. Diverse stakeholders geven aan dat het van belang is dat de rol van de accountant duidelijker wordt afgebakend en dat vervolgens de corporate governance in Nederland wordt verstevigd om te zorgen dat het systeem als geheel de gewenste informatie en zekerheid oplevert. Een stakeholder gaf bijvoorbeeld aan dat het bijzonder is dat de aandeelhouders de rvc benoemen om namens hen toezicht te houden op het bestuur, maar dat er vervolgens van de accountant wordt verwacht dat hij<sup>2</sup> ook toezicht houdt op dat toezichthoudend orgaan en dat de AFM vervolgens daar weer toezicht op houdt. Zijn mening was dat de rol van de accountant zich moet beperken tot de controle van de historische financiële informatie en dat de overige aspecten rondom de onderneming elders binnen de governance geregeld moeten worden. Anderen zijn echter duidelijk minder tevreden over de rol die de accountant vervult en zien een veel bredere rol en verantwoordelijkheid voor de accountant. Deze verschillen sluiten aan bij de constatering van de Financial Reporting Council (FRC) in Groot-Brittannië op basis van interviews met stakeholders<sup>3</sup>. De FRC stelt kort gezegd vast dat partijen die direct geraakt worden door het werk van accountants (volgens de FRC onder andere directie en audit committee) meer vertrouwen hebben in het werk van accountants dan partijen die op grote afstand staan van het werk van accountants (volgens de FRC journalisten en academici). Politici, ambtenaren, toezichthouders en investeerders bevinden zich in een middengroep voor zowel de mate van betrokkenheid als de mate van vertrouwen. Dit geldt logischerwijs ook voor de suggesties voor maatregelen die door de verschillende stakeholders worden aangedragen. De aard en impact van voorgestelde maatregelen wordt beïnvloed door de plaats die stakeholders innemen op de dimensies betrokkenheid en vertrouwen.

Het zou verleidelijk kunnen zijn om als reactie op de publieke opinie maatregelen te nemen die de perceptie van de meest kritische groep, die op relatief grote afstand staat, gunstig stemmen, of die zich

2 In dit document gebruiken wij de hij-vorm. De werkgroep benadrukt dat zij groot belang hecht aan diversiteit binnen het beroep en overal waar 'hij' staat dient tevens 'zij' gelezen te worden.

3 FRC rapport 'Improving Confidence in the Value of Audit'

richten op het wegnemen van symptomen. De werkgroep heeft hier niet voor gekozen. Door middel van een brede dialoog met een grote diversiteit aan stakeholders heeft de werkgroep getracht verder inzicht te krijgen in wat het probleem is en welke maatregelen kunnen bijdragen aan het oplossen ervan. Het feit dat stakeholders hun zorgen uiten over het functioneren van accountants is op zichzelf al een duidelijk probleem dat vraagt om maatregelen. Over de achtergrond van de onvrede en de mogelijke oplossingen verschillen de meningen per stakeholdergroep, zoals hiervoor ook al uiteen is gezet. Sommige partijen menen dat de oplossing gezocht moet worden in maatregelen die kwaliteit verhogen, anderen zien de oplossing in het verschaffen van duidelijkheid over onze rol en verantwoordelijkheden. De werkgroep is van mening dat beide belangrijk zijn om het gewenste doel te bereiken: vertrouwen in ons functioneren.

Tijdens die gesprekken zijn we ingegaan op de rol van de accountant in de maatschappij, de wijze waarop de accountant zijn rol vervult en de mate waarin dit aan de verwachtingen van stakeholders voldoet. Ook hebben we vaak stil gestaan bij de bevindingen van de toezichthouder en incidenten die het beroep hebben beschadigd. Die incidenten hebben plaatsgevonden in organisaties met gekwalificeerde professionals in een streng gereguleerde omgeving. Telkens hebben we ons de vraag gesteld hoe dit alles heeft kunnen gebeuren, welke correctiemechanismes in die gevallen niet hebben gewerkt, en deze vragen met stakeholders verder uitgediept. Ook hebben wij kennis genomen van diepgaande oorzakenanalyses die binnen diverse accountantsorganisaties zelf zijn gemaakt naar aanleiding van bevindingen uit interne en externe reviews. Bij accountantsorganisaties worden deze analyses opgesteld om te komen tot de zogenaamde 'root-causes' van bevindingen op het gebied van kwaliteit. De verschillende oorzakenanalyses die de werkgroep heeft geraadpleegd vertonen duidelijke overeenkomsten, als we kijken naar de root-causes van de geconstateerde kwaliteitsproblemen. Onvoldoende controlekwaliteit of dossiervorming in die gevallen waar dat is geconstateerd laat zich daarbij niet gemakkelijk terugvoeren naar één specifieke oorzaak en de werkgroep beveelt dan ook extra onderzoek aan naar deze oorzaken (zie maatregel 5.10). Maar een aantal oorzaken komt vaker terug:

- Gebrek aan discipline in de raadpleging en toepassing van actuele controle- en overige standaarden en elementaire vakprincipes, waaronder documentatie, en het in detail doorgronden en toepassen van de van toepassing zijnde verslaggevingsvereisten;
- Het onvoldoende doorgronden van de bedrijfsprocessen en de interne beheersing van de gecontroleerde (waaronder IT), hetgeen kan leiden tot zwakke plekken in de controle.
- Het teveel gericht zijn op informatie die een post of standpunt onderbouwt, in plaats van informatie die dit ontkracht (professioneel-kritische instelling);
- Het onvoldoende creëren van interne tegenspraak en diepgaande review, waaronder effectieve OKB procedures;
- Onvoldoende inzet van mensen van het juiste niveau op een opdracht (partners, directors, experts);
- Onvoldoende tijd en aandacht voor coaching, begeleiding en review van teamleden.

De werkgroep heeft bovengenoemde oorzaken van kwaliteitsproblemen, naast de input vanuit debatsessies en individuele gesprekken, meegenomen bij het formuleren van maatregelen voor het accountantsberoep. Als we vervolgens nog een stap verder gingen in de oorzaak analyse, om de achterliggende oorzaak van bovenstaande punten verder te doorgronden, kwamen we bijna altijd uit bij hetzelfde thema: cultuur en gedrag.

Als er een cultuur is waarin te veel prikkels zijn gericht op winstoptimalisering en inkomensverbetering, waar de loyaliteit primair ligt bij klantrelaties en collega's en waarin tegenspraak niet wordt gestimuleerd



en georganiseerd, dan ontstaat een voedingsbodem voor incidenten waarin mensen verkeerde keuzes maken. Als er daarentegen een cultuur is waarin kwaliteit bovenaan staat, waarin de loyaliteit ligt bij commissarissen, toezichthouders en maatschappelijke belanghebbenden, en waarin tegenspraak en een professioneel-kritische instelling hogelijk worden gewaardeerd, dan zal dat het risico op dergelijke incidenten sterk reduceren. Van beide culturen zien we voorbeelden in de sector. Daarnaast constateert de werkgroep dat de hoogconjunctuur van voor de kredietcrisis waarin veel van de huidige accountants zich professioneel hebben ontwikkeld, gecombineerd met het ontbreken van effectieve correctiemechanismen zoals extern toezicht, heeft geleid tot een verminderde aandacht voor elementaire vakprincipes bij een deel van die generatie. De economische crisis en de komst van een kritische toezichthouder hebben ervoor gezorgd dat die tijd definitief voorbij is.

Het beïnvloeden van cultuur en gedrag vormt derhalve het belangrijkste uitgangspunt van ons rapport. Natuurlijk zijn er, naast cultuur en gedrag, ook andere maatregelen besproken die invloed hebben op de uitvoering van de controle. Of maatregelen die te maken hebben met de aard en reikwijdte van de controleverklaring en daarmee bijdragen aan de relevantie en effectiviteit van accountants. Die maatregelen zijn op termijn eveneens noodzakelijk om te blijven voldoen aan de maatschappelijke eisen. Maar we hebben geconcludeerd dat in onze continu veranderende wereld duurzame kwaliteit en kwaliteitsverbetering alleen gewaarborgd worden met maatregelen die de basis en waarborg vormen voor een op kwaliteit en kwaliteitsverbetering gerichte cultuur.

Een groot deel van de maatregelen heeft daarom als doel om te zorgen voor randvoorwaarden voor het doen van kwalitatief goede controles en structureel bij te dragen aan de gewenste cultuur binnen het beroep. We kiezen hier bewust voor het woord randvoorwaarden. Zoals door velen opgemerkt zijn veel accountantscontroles heel complex en is een grote mate van deskundigheid en zorgvuldigheid vereist om aan alle vereisten te voldoen waarbij bovendien veel oordeelsvorming vereist is. De kwaliteit van een individuele controle zit voor een groot deel in de details van de uitvoering die door de betrokken mensen dient te worden gedaan. Welke maatregelen ook worden voorgesteld, wat zij primair moeten bewerkstelligen is dat zodanige randvoorwaarden worden gecreëerd dat het risico op (menselijke) fouten zo veel mogelijk wordt gereduceerd. Ongeacht het governance-, bestraffings- of beloningsmodel, ongeacht het aantal interne of externe toezichthouders en ongeacht alle andere mogelijke maatregelen, dergelijke fouten kunnen en zullen gemaakt worden. Een belangrijke vraag is wel of en hoe we van die fouten leren en hoe transparant we daar over zijn.

Via reeds bestaande en de voorgestelde maatregelen kunnen we waarborgen dat onze controles kwalitatief van goed niveau zijn en de toets der kritiek kunnen doorstaan van onszelf en van bijvoorbeeld externe toezichthouders als de AFM. Maar dan nog blijft het noodzakelijk om te zorgen voor een structuur en transparantie in informatievoorziening over ons functioneren waarmee we stakeholders in staat stellen om goed te beoordelen of we het vertrouwen waard zijn. Allereerst is het van belang dat onze stakeholders goed begrijpen wat ze van ons mogen verwachten en waar wij voor staan. Wat is het doel van de controle, wat zijn de basiswaarden van een accountant? De gesprekken leren ons dat zelfs relatief goed ingevoerde stakeholders daar niet allemaal hetzelfde beeld bij hebben en dat de sector er nog steeds niet in is geslaagd om hierover duidelijkheid te verschaffen. Daarover moeten we duidelijker communiceren. Vervolgens draagt een aantal objectief meetbare of observeerbare maatregelen, waarvan iedereen ziet dat zij zorgen voor de randvoorwaarden waarbinnen kwaliteit kan gedijen, bij aan het vertrouwen dat het beroep is ingericht op het leveren van kwaliteit. De kritiek laat bijvoorbeeld zien dat er behoefte bestaat aan duidelijkheid over de omgeving en structuur waarin accountants opereren en de wijze waarop kwaliteit wordt gewaarborgd. Ook daar waar accountants zichzelf niet herkennen in de kritiek over hun functioneren en in veronderstellingen over de interne organisatie van en cultuur binnen de kantoren kan niet worden ontkend dat er wel een probleem is als de maatschappij onvoldoende vertrouwt op het werk van accountants, als gevolg van onduidelijkheid en percepties hierover. Een heldere structuur en inzicht voor stakeholders in de wijze waarop accountantsorganisaties en de beroepsgroep zijn georganiseerd en kwaliteit waarborgen draagt naar

de mening van de werkgroep bij aan het vertrouwen dat stakeholders kunnen en zullen hebben in de werkzaamheden van accountants. Dit geldt ook voor uitgebreide, duidelijke en betrouwbare informatievoorziening over concrete acties en uitkomsten die gerelateerd zijn aan de kwaliteit van onze dienstverlening zodat stakeholders hierover een oordeel kunnen vellen.

Voor de duurzaamheid van het beroep en de kwaliteit van toekomstige controles is innovatie en lerend vermogen daarnaast van groot belang. Innovatie laat zich echter moeilijk voorschrijven en staat vaak op gespannen voet met een sterk gereguleerde omgeving. Innovatie vereist lange-termijn visie en wordt vaak gedreven door bedrijfseconomische motieven, zoals efficiency of marktbehoeften. Om deze reden stelt de werkgroep ook geen maatregelen voor die direct toezien op het afdwingen van innovatie, als dat al zou kunnen. Wel suggereert de werkgroep een aantal maatregelen die zorgen voor de randvoorwaarden voor innovatie. Zoals, naast het stimuleren van wetenschappelijk onderzoek, maatregelen voor die bijdragen aan een meer op de lange termijn gerichte focus van bestuurders en partners van accountantsorganisaties en maatregelen die het mogelijk maken om meer maatwerk te leveren voor stakeholders en daarmee te zorgen voor dynamiek en ontwikkeling van het beroep. Controlestandaarden en toezicht zullen continu en tijdig aangepast moeten worden aan die ontwikkelingen zodat zij geen remmende werking hebben op innovatie. Ook stellen wij maatregelen voor die ervoor moeten zorgen dat het beroep veel actiever leert van zaken die goed gaan en zaken die fout gaan. Een continu lerend beroep is van groot belang voor continue kwaliteit en kwaliteitsverbetering.

Een zich continu verbeterend beroep, dat stakeholderverwachtingen waarmaakt en waarin binnen iedere organisatie en binnen de gehele sector iedereen ervan doordrongen is dat geen concessies kunnen en mogen worden gedaan aan kwaliteit en daar ook naar handelt. Dat is het doel dat wij beogen te realiseren met de maatregelen die wij voorstellen.

# 3. OVERWEGINGEN VOORAF

## 3.1 Impact van reeds genomen maatregelen

Meer dan eens zijn we gewezen op het feit dat er in de afgelopen jaren al heel veel maatregelen zijn genomen en dat die nog niet de kans hebben gekregen om hun effect te bewijzen. Een belangrijk deel van deze maatregelen is net geïmplementeerd of moet nog geïmplementeerd worden en zal pas op langere termijn impact hebben op de sector. De positieve of negatieve impact van deze maatregelen kan derhalve pas later worden beoordeeld.

### WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) is met haar voorstel voor nieuwe gedrags- en beroepsregels voor accountants zichtbaar op de goede weg om de kwaliteit van accountantscontrole te versterken. Duidelijke en controleerbare normen en gedragsregels, in het bijzonder met betrekking tot de onafhankelijkheid van accountants, dragen bij aan het terugwinnen van het vertrouwen in het accountantsberoep.”

**AFM**

“De Autoriteit Financiële Markten (AFM) is verheugd over het feit dat het Europees Parlement (EP) en de Europese Lidstaten op 17 december 2013 overeenstemming hebben bereikt over de hervorming van de accountantsmarkt. De AFM verwacht dat het bereikte compromis zal bijdragen aan de benodigde verbetering van de kwaliteit van wettelijke controles, herstel van vertrouwen in accountants en een versterking van het functioneren van de financiële markten.”

**AFM**

“Er is dan altijd weer een roep om nog meer regelgeving. Wij denken dat er al een heleboel regelgeving in gang is gezet. Wij willen dat die regelgeving de tijd krijgt om haar werk te doen om de sector op orde te krijgen.”

**Aukje de Vries, VVD**

“De fractie van de Partij van de Arbeid heeft dit debat aangevraagd omdat wij zorgen hebben over de kwaliteit, de integriteit en de onafhankelijkheid van de accountancy. De Tweede Kamer heeft eerder initiatieven genomen om daar wat aan te doen. De heer Van Vliet refereerde daar al aan. Ik denk daarbij aan de scheiding tussen controle en advies en de verplichte kantoorroulatie. Er is echter meer nodig.”

**Henk Nijboer, PvdA**

“Wat kan er worden verbeterd? Allereerst moeten de aanscherpingen die twee jaar geleden door die vier partijen zijn gedaan zich nog gaan bewijzen. Ook andere aanscherpingen, zoals de kantoor specifieke rapportage, zijn al mogelijk, maar moeten nog worden uitgevoerd door AFM. De roulatie begint pas in 2016. Maar wat nu vooral de aandacht verdient, is het debat over het verdienmodel.”

**Arnold Merkies, SP**

“Wat de sector in de eerste plaats zelf moet doen, is in het licht van deze discussie en de gebeurtenis van de laatste jaren, nog eens kritisch kijken naar wat men nu aan zelfregulering heeft vormgegeven, wat men zelf heeft gedaan om intern toezicht en kwaliteitsmechanismen te borgen en daar nadere initiatieven op te nemen. Ik denk dat dat zeer urgent is.”

**Jeroen Dijsselbloem, minister van Financiën**

**De maatregelen waartoe in recente jaren is besloten betreffen onder andere:**

- Onafhankelijkheid: scheiding van controle en advies en verplichte rotatie bij OOB's vanaf respectievelijk 2013 en 2016, implementatie van de Verordening inzake de Onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO), gericht op voor de gehele beroepsgroep in 2014.
- Kwaliteit en professioneel kritische instelling: implementatie van de code accountantsorganisaties in 2013 (onder andere leidend tot de instelling van commissies publiek belang), verplichte trainingen Professioneel Kritische Instelling (PKI) in 2012, 'Zeg wat je ziet' in 2014 en de COS-kennistoets in 2014
- Toezicht en consequenties: invoering kantoor specifieke AFM rapportages in 2014 en openbaarmaking tuchtmaatregelen tegen individuele accountants via het accountantsregister vanaf 2014

We hebben kennis genomen van de opmerking dat het beroep zich niet achter de door de Tweede Kamer aangedragen en aangenomen maatregelen mag verschuilen, aangezien het beroep zich aanvankelijk heeft verzet tegen deze maatregelen. Dat ziet de werkgroep anders. Ongeacht de bron van de regelgeving is het relevant om reeds aangekondigde of recent ingevoerde regelgeving mee te nemen in de beoordeling van de gebieden waar aanvullende maatregelen zinvol zijn. Zeker omdat de hiervoor genoemde maatregelen hun effect nog niet hebben kunnen bewijzen.

Ook hebben we kennis genomen van de mening dat deze maatregelen voor het grootste deel zijn gericht op onafhankelijkheid en niet direct op kwaliteitsverbetering. Daar is de werkgroep het mee eens. De meest ingrijpende maatregelen voor de accountantsorganisaties betreffen de verplichte rotatie en de scheiding van controle en advies bij OOB's met als doel de onafhankelijkheid van de accountant te vergroten. De werkgroep heeft het meenemen van deze op onafhankelijkheid gerichte maatregelen met name relevant geacht in het kader van de analyse rondom multidisciplinaire organisaties, zie hiervoor paragraaf 5.2. Dat dit niet is gericht op kwaliteitsverbetering is een interessante constatering die we van meerdere stakeholders hebben gehoord. Verhoging van de onafhankelijkheid en verhoging van de kwaliteit zijn twee verschillende zaken en maatregelen die de onafhankelijkheid verhogen kunnen de kwaliteit van de controle in sommige gevallen wellicht zelfs verlagen. Beide aspecten zijn echter van belang en dienen voldoende gebalanceerd te zijn om in combinatie een kwalitatief goede controle uitgevoerd door een onafhankelijke accountant te realiseren.

Gezien de focus van de reeds recent ingevoerde maatregelen op onafhankelijkheid, concentreren de maatregelen die de werkgroep nu voorstelt zich op de kwaliteit van de controle.

Daarnaast heeft de werkgroep overwogen of het gepast zou zijn om bepaalde maatregelen, of in dit rapport voorgestelde maatregelen, die nu slechts toezien op de controle van OOB's of accountantsorganisaties die OOB's controleren, uit te breiden naar niet-OOB's en/of (bepaalde) andere accountantsorganisaties. Nagenoeg unaniem geven stakeholders hiervan aan dat ze van mening zijn dat het niet passend zou zijn en mogelijk schadelijk voor het Nederlandse bedrijfsleven om daartoe over te gaan. Wel zien veel stakeholders aanleiding voor het herbeoordelen en mogelijk aanpassen van de OOB definitie. Zie hiervoor paragraaf 7.4. De werkgroep deelt deze mening. Ze stelt voor om allereerst werk te maken van de uitbreiding van de OOB definitie en vervolgens de effecten daarvan te beoordelen op het toepassingsgebied van de bestaande en voorgestelde maatregelen, gericht op OOB's en accountantsorganisaties die OOB's controleren. Afhankelijk van de uitkomsten daarvan dient op een later moment beoordeeld te worden of verdere uitbreiding van het werkingsgebied van de maatregelen gepast is.

### 3.2 Internationale context

De grotere accountantsorganisaties in Nederland die de meerderheid van de OOB's controleren zijn onderdeel van internationale netwerken. Alvorens te kijken naar maatregelen om de sector te versterken is een belangrijke eerste vraag of deze situatie wenselijk is of dat gestreefd moet worden naar een beëindiging van deze situatie en loskoppeling van de Nederlandse sector van de internationale sector.

Het is voor veel stakeholders duidelijk dat Nederland geen eiland is in de wereld dat in isolatie kan worden bekeken. Het is voor internationaal opererende ondernemingen van belang dat Nederlandse regelgeving werkbaar en effectief is in de internationale context en dat er geen belangrijke concurrentienadelen ontstaan voor Nederlandse ondernemingen. Dat geldt niet specifiek voor wetgeving rondom accountants en de accountantscontrole, maar in bredere zin voor maatregelen die het bedrijfsleven beïnvloeden.

Voor de kwaliteit van de accountantscontrole is het van belang dat ook Nederland accountantsorganisaties kent die aansluiting vinden bij een groot internationaal netwerk. Dat is bijvoorbeeld van belang voor het (effectief) uitvoeren van controles bij internationale ondernemingen. Het is niet voor niets dat de big4 kantoren een groot aandeel hebben in de controle van grote, complexe, internationale ondernemingen. Dergelijke grote netwerken zijn daarnaast ook van belang voor de grote investeringen die noodzakelijk zijn in het beroep, bijvoorbeeld als het gaat om investeringen in elektronische dossiers, controlesoftware, data-analyse en andere innovaties. De benodigde investeringen bedragen vele honderden miljoenen euro's en zelfs bedragen boven EUR 1 miljard worden genoemd. De Nederlandse accountantsorganisaties dragen in de huidige situaties uiteraard bij aan deze investeringen, maar deze investeringen kunnen niet worden gerealiseerd vanuit een puur Nederlandse omgeving.

Ook kunnen deze netwerken zorgen voor extra kwaliteitswaarborgen, bijvoorbeeld via internationale kwaliteitsreviews en (dreiging van) ingrijpen indien onderdelen van het netwerk voor kwaliteits- en reputatie issues zorgen zoals recent is gebeurd bij één van de accountantsorganisaties. Internationale mogelijkheden maken het beroep bovendien aantrekkelijk voor een deel van de toekomstige generatie accountants die tijdens hun studie een beroepskeuze maken.

Tegelijkertijd geven sommige stakeholders aan dat zij een risico zien in de invoering van een sterk Angelsaksisch gedreven model binnen Nederlandse accountantsorganisaties is in de Nederlandse situatie. Het kan daarom nodig zijn om bovenop de vereisten die internationaal gelden en werken in Angelsaksische landen zoals de Verenigde Staten en Groot-Brittannië additionele maatregelen te nemen die specifiek van toegevoegde waarde zijn binnen de Nederlandse context. Hierbij dient wel in het oog gehouden te worden dat veel OOB ondernemingen internationaal werkzaam zijn en dat ook hun aandeelhouders en stakeholders voor een groot deel internationaal georiënteerd zijn.

Het is daarom van belang dat de maatregelen die we in Nederland invoeren werkbaar zijn in deze internationale omgeving. En we moeten optimaal gebruik blijven maken van de voordelen van internationale netwerken en waar mogelijk bijdragen aan internationale consistentie binnen de gehele reporting en governance rondom ondernemingen, zonder de specifieke Nederlandse situatie uit het oog te verliezen. Nederland heeft op dit moment, internationaal gezien, vergaande regelgeving op het gebied van onafhankelijkheid. Ook het toezicht is stevig ingericht. Extra vereisten die de kwaliteit van de accountantscontrole daadwerkelijk verhogen hoeven echter niet schadelijk te zijn voor de concurrentiepositie van Nederland. Immers, een kwalitatief betere accountantscontrole is ook in het belang van de gebruikers van de jaarrekening en dus ook van de rapporterende ondernemingen als dit bijdraagt aan het vertrouwen in de door deze ondernemingen gerapporteerde informatie. Hierbij dienen kosten en baten uiteraard tegen elkaar afgewogen te worden. Wat naar de mening van de werkgroep wel onwenselijk is, is conflicterende regelgeving of regelgeving die binnen de internationale context onwerkbaar is.

## WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“Maar mijns inziens worden de grote vier te veel beïnvloed door Angelsaksische controle-invloeden en die hebben volgens mij vooral tijdens de crisis niet gewerkt. Een aantal van onze eigen controle-standaarden als de geld-goederenbeweging lijken we haast vergeten, maar zouden we juist veel meer moeten propageren als een Dutch Audit Approach, zeg maar net als Dutch Design.”

**Fou-Khan Tsang, accountant**

“De van oudsher losse federaties van nationale kantoren zijn de afgelopen tien jaar snel veranderd in een geïntegreerd netwerk. ‘Bottom-up’ maakt steeds meer plaats voor ‘top-down’.

(...)

De integratietendens bij de grote accountantskantoren hangt samen met de behoeften van de multinationale klanten, die ervan op aan moeten kunnen dat de boekencontrole in de hele wereld volgens dezelfde regels en protocollen verloopt.”

**Jeroen Piersma, FD**

“De benoeming van een nieuwe voorzitter in een van de landen heeft formeel altijd de goedkeuring nodig van KPMG International. De komst van Cranston is evenwel een indicatie dat KPMG International de crisis in Nederland buitengewoon serieus neemt. De internationale organisatie volstaat niet met iemand die een oogje in het zeil houdt, maar kiest voor een bestuurder die actief helpt orde op zaken te stellen. Onder andere vanwege de grote multinationale klanten geldt Nederland als een van de belangrijkste landen in het internationale KPMG-netwerk.”

**Piersma en Couwenbergh, FD**

“PwC heeft binnen het wereldwijde netwerk honderden miljoenen euro’s geïnvesteerd in de ontwikkeling van auditsoftware en controlemethodieken.”

**PwC transparantieverlag 2012-2013**

“Voor het vertrouwen in de accountant, zeker in deze internationaliserende samenleving, is het voor de VVD van belang dat er uniforme regelgeving komt in Europa. Europese regelgeving over de rol van de accountant is in de maak en de VVD wil hier zoveel mogelijk bij aansluiten.

(...)

De VVD wil er voor waken dat we doorslaan met regelgeving. Nederland moet niet het braafste jongetje van Europa willen zijn en onze eigen accountants strengere eisen opleggen dan accountants in de ons omringende landen. Dit is buitengewoon slecht voor onze concurrentiepositie. Ook moeten we voorkomen dat accountants worden geconfronteerd met een woud aan regelgeving: Nederlandse en Engelse regels, die ook nog eens naast elkaar lopen. Daarom heeft de VVD tegen een voorstel voor (extra) Nederlandse wetgeving gestemd.”

**Cora van Nieuwenhuizen, VVD**

“We doen er internationaal op accountantsvlak toe en hoeven dus niet bescheiden te zijn. Sterker, we zouden als land best het voortouw kunnen en mogen nemen als het gaat om belangrijke en noodzakelijke hervormingen van het beroep. Vanuit het motto ‘adel verplicht’.”

**Marcel Pheijffer, hoogleraar**

In dit rapport stellen we maatregelen voor waarvan de werkgroep van mening is dat ze goed realiseerbaar en werkbaar zijn binnen de internationale omgeving waarin veel ondernemingen en accountants werkzaam zijn. Tegelijkertijd kunnen de maatregelen zorgen voor een positieve impuls in de kwaliteit van en het vertrouwen in het werk van accountants in de Nederlandse omgeving en daarmee Nederland mogelijk zelfs een voorsprong geven op de rest van de wereld op dit gebied. Als onderdeel van een internationale omgeving hoeft Nederland niet lijdzaam de internationale ontwikkelingen te volgen, maar kan ze juist ook de leiding nemen.

Ten slotte verwijzen we naar voorstel 5.10 tot invoering van een wetenschappelijk onderzoeksinstituut. Ook voor dit instituut zien wij een rol weggelegd bij het op internationaal niveau verder ontwikkelen van het beroep, het identificeren van gebieden waar internationaal inconsistenties bestaan waar het de accountancysector betreft en het analyseren van de effecten daarvan. Bestudering van de effecten van regelgeving of gebruiken die in bepaalde landen of sectoren zijn ontstaan kan ook helpen bij het identificeren van 'best' of 'bad' practices.

### 3.3 Invloed bestaande wet- en regelgeving en praktijken

De werkgroep is zich er van bewust dat we te maken hebben met bestaande wet- en regelgeving. Dit zou beperkingen op kunnen leggen ten aanzien van maatregelen die op dit moment wel of niet op korte termijn implementeerbaar zijn. De werkgroep heeft zich hier bij het ontwikkelen van haar visie op het beroep en het pakket van maatregelen voor het verstevigen van onafhankelijkheid en kwaliteit niet door laten leiden. Indien de implementatie van één of meer maatregelen aanpassing van wet- en regelgeving vereisen dan is dat naar de mening van de werkgroep een kwestie die in de implementatiefase dient te worden opgelost.

Wel heeft de werkgroep bestaande wet- en regelgeving en andere gebruiken of praktijken meegenomen in haar analyses. Bij het verschaffen van duidelijkheid over de structuur en omgeving waarin accountants opereren heeft de werkgroep nadrukkelijk gekeken naar bestaande praktijken die in andere organisaties van toepassing zijn. De werkgroep heeft zich vervolgens afgevraagd of deze praktijken ook binnen een accountantsorganisatie een nuttige aanvulling kunnen zijn in de governance structuur vanuit het oogpunt van het waarborgen van kwaliteit en onafhankelijkheid en het verschaffen van duidelijkheid hierover richting stakeholders. Zie hiervoor bijvoorbeeld hoofdstuk 5 waarin wij de invoering van een rvc voorstellen en voor de inrichting van de rvc aansluiten bij de Code Corporate Governance. Ook heeft de werkgroep gekeken naar andere sectoren waarin kwaliteit een belangrijke rol speelt en beoordeeld of maatregelen die binnen deze sectoren worden genomen om kwaliteit voortdurend te verbeteren toepasbaar zijn voor de accountancysector. In dat kader heeft de werkgroep beoordeeld dat het lerend vermogen van de sector gebaat zou zijn bij een equivalent van de Onderzoeksraad voor Veiligheid die een belangrijke rol speelt bij transparantie over en lering uit incidenten die de veiligheid betreffen, zoals in de luchtvaart en industrie. Wij stellen invoering van een dergelijk mechanisme binnen de beroepsgroep voor via een wetenschappelijk onderzoeksinstituut, zie hoofdstuk 9.

Ten slotte hechten wij er belang aan om te benoemen dat wij weliswaar een groot aantal maatregelen voorstellen op diverse deelgebieden, maar dat de werkgroep in beginsel geen voorstander is van verdergaande gedetailleerde regelgeving over de uitvoering van de accountantscontrole zelf. De werkgroep constateert een verdergaande juridisering in de maatschappij en is van mening dat binnen het beroep gewaakt moet worden voor een door angst gedreven afvinkcultuur waarin accountants te veel zijn gericht op het voldoen aan formele vereisten en *form* wordt verheven boven *substance*. Dit is naar de mening van de werkgroep onwenselijk aangezien het een negatieve invloed heeft op innovatie, kritisch denken en de aantrekkelijkheid van het beroep voor hoogopgeleide financieel onderlegde talenten, terwijl dit nu juist cruciale factoren zijn voor de duurzame ontwikkeling van het beroep. Form en substance moeten binnen het beroep in goede balans zijn. De belangrijkste maatregelen zien daarom toe op zaken die cultuur en gedrag beïnvloeden, onder andere via structuur en beloning, het beter voldoen aan de verwachtingen van het verschaffen van duidelijkheid aan stakeholders en het lerend vermogen van de sector.

De werkgroep is van mening dat de maatregelen zorgen voor het fundament voor een duurzaam, uitdagend en leuk beroep en daarmee goed zijn voor de sector en haar stakeholders.





# 4. EEN CULTUUR WAARIN KWALITEITSVERBETERING DE NORM IS

## WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“Cruciaal element is de intrinsieke verandering in de sector. Zichtbaarheid van deze verandering is essentieel en vraagt naast het zichtbaar maken van een verbeterde productkwaliteit en dienstverlening ook om een cultuurverandering, waarbij governance, mensen, waarden, cultuur, performance en integriteit onlosmakelijk met elkaar verbonden worden.”

**Olof Bik, Nyenrode**

“Waar het ook mee te maken heeft is dat het allemaal dezelfde type mannen zijn. Dat zijn witte mannen tussen de 35 en 70, vrij rationele mannen, een zelfverzekerde tred, een uitstraling van ik weet hoe het zit en hoe wereld in elkaar zit.”

(..)

Wat volgens mij zou helpen is een heel andere type mens op die plek van die accountant. Vrouwen of mannen met vrouwelijke kwaliteiten. In elk geval een ander type mens, wat minder rationeel, wat empathischer, wat meer ook vanuit de inhoud en de betrokkenheid”.

**Jeroen Smit, onderzoeksjournalist**

“Zijn wij in staat om jonge aankomende accountants een goede toekomst te bieden?”

**Huib Wieleman, accountant en voorzitter NBA**

“Accountancy concurreert met finance en andere gebieden om de beste mensen.”

**Jan Bouwens, hoogleraar**

“Grijpen naar alleen maar nieuwe regels is daarbij niet de aangewezen weg. Eerst van regels naar gedrag, daar gaat het om.”

**Huib Wieleman, accountant en voorzitter NBA**

“Accountants [zijn] niet gewend om elkaar onderling aan te spreken. Een enkele uitzondering daargelaten, denk aan Marcel Pheijffer en zijn tweewekelijkse bijdrage in deze krant<sup>4</sup>. Het zou voor de geloofwaardigheid van het accountantsberoep beter zijn als ook andere accountants hun collega's ter verantwoording roepen. Een groot deel van de accountants vindt dat de NBA deze taak van aanspreken op moet pakken en sommigen pleiten zelfs voor een openbaar aanklager in het accountantsberoep.

Daarmee spannen we wat mij betreft toch het paard achter de wagen. Op een eerzame beoefening van het accountantsberoep mag iedereen persoonlijk door iedere andere beroepsgenoot worden aangesproken. En de beroepsgenoot die wordt aangesproken mag zich dan niet aan de dialoog onttrekken door op te merken dat het de ander niet aangaat. Mocht blijken dat het aanspreken geen effect heeft, dan dient een beroepsorganisatie in te springen.”

**Jan Wietsma, accountant**

“Onderzoek toont aan dat sterke culturen voldoen aan vier kenmerken: zij zijn bewust gebouwd, er is een raamwerk dat medewerkers helpt te kiezen voor het gewenste gedrag, het is gekoppeld aan specifieke taal en symbolen, én leidinggevend hebben een sleutelrol. Weinig leidinggevend zijn zich bewust van het feit dat zij, steeds als zij hun mond opendoen (of juist niet), een bijdrage leveren aan de cultuur van hun organisatie.”

**Jan Kuipers, strategisch adviseur** »

4 NB: het gaat hier om het Financieele Dagblad

»

“Bij cultuur gaat het niet alleen om gedragscode en beroepsvoorschriften, waarin vrij zorgvuldig staat wat men zégt te waarderen. Gedrag van accountants wordt, bewust of onbewust maar vrij natuurlijk, vooral gedreven door de signalen die men denkt te ontvangen over wat écht wordt gewaardeerd in de organisatie of het auditteam. Dat lezen we af uit het coherente patroon van organisatorische condities die we organisatiecultuur noemen.”

**Olof Bik, Nyenrode**

“PKI en kwaliteit horen in de VGBA”

**Marcel Pheijffer, hoogleraar**

“De sector heeft nu de neiging door te slaan naar sanctioneringssystemen: fouten worden met een korting op het inkomen afgestraft. Er zou ook gestuurd moeten worden op positieve prikkels. Geen afreken- maar een stimuleringscultuur.”

**Marcel Pheijffer, hoogleraar**

“De accountancy kenmerkt zich door een sterke mate van homogeniteit. Er is een zware vooropleiding, er is permanente educatie, een gedragscode en tuchtrecht. Dit zijn ingrediënten waarbij een beroepsgroep zich onderscheidt ten opzichte van andere groepen. Een eed kan in dit geval werken, het liefst vrijwillig. Het is een sluitstuk op de voorgenoemde zaken en zou gezien moeten worden als een teken van her- en erkenning. Het zou een eer moeten zijn om de eed af te mogen leggen. Daarbij is het een belangrijk extern statement.”

**Tom Loonen, VU Amsterdam**

“Elke bedrijfstak vergt een mix van marktwerking, overheidsbemoeienis en professionele motivatie. De kernvraag voor de toekomst van het accountantsberoep is hoe en in welke mate die mix bijstelling behoeft.”

**Wim Nusselder**

Een aantal stakeholders wijst op de verandering in de cultuur binnen kantoren in de afgelopen 30 jaren, mede onder invloed van de internationale netwerken (Angelsaksische cultuur). Hierbij wordt gewezen op de invloed van groeiende adviespraktijken (zie ook hoofdstuk 5) en hoe de rol van vaktechniek in diezelfde periode is afgenomen. Eén van de stakeholders wees er bijvoorbeeld op dat kantoren in het verleden werden geleid door mensen die op vaktechnisch gebied vooraanstaand waren in het beroep, al dan niet als hoogleraar, maar dat de leiding tegenwoordig bestaat uit managers. Ook wordt gewezen op het gebrek aan diversiteit binnen kantoren, rationele mannen met een sterke financiële gerichtheid domineren het beroep. Dat heeft mogelijk ook geleid tot een situatie waar in accountants lange tijd hebben vastgehouden aan het idee dat kritiek op het beroep vooral werd veroorzaakt doordat de maatschappij niet begrijpt wat wij doen, in plaats van andersom. Daarnaast concludeert de werkgroep dat de hoogconjunctuur waarin veel van de huidige accountants zich professioneel hebben ontwikkeld, gecombineerd met het ontbreken van effectieve correctiemechanismen zoals extern toezicht, heeft geleid tot een populatie partners en medewerkers die niet allemaal aan huidige eisen ten aanzien van mindset en vaktechnische kwaliteiten voldoet. Het zelfcorrigerend en zelflerend vermogen van de beroepsgroep is laag geweest. Hierbij merkt de werkgroep wel op dat wij niet de indruk hebben dat de kwaliteit van de accountantscontrole in de afgelopen decennia is afgenomen onder invloed van de hiervoor genoemde trends. Wel is duidelijk dat de kwaliteit niet aan de eisen van vandaag voldoet en dat verbetering nodig is.

De cultuur van een organisatie beïnvloedt wat mensen belangrijk vinden of wat mensen geloven dat belangrijk wordt gevonden. Dit heeft te maken met de 'tone at the top' en communicatie vanuit de leiding van de organisatie, maar het zit hem nog veel meer in het feitelijk handelen binnen de organisatie. Welke werknemers maken carrière, welke prestaties worden gewaardeerd en beloond, welk gedrag wordt bestraft? Een organisatie waar de cultuur is gericht op kwaliteit zal ook de mensen aantrekken en behouden die zich in die omgeving goed voelen. Bij een organisatie waar dat niet het geval is zullen die mensen verdwijnen.

De kwaliteit van de mensen binnen een accountantsorganisatie is één van de, zo niet de, belangrijkste bepalende factor voor de kwaliteit van de organisatie en de kwaliteit van de uitgevoerde accountantscontroles. Het startpunt van een kwalitatief goede organisatie die wordt gedreven door de juiste cultuur en mindset is het aantrekken van de juiste mensen. Kwaliteit en een professioneel kritische instelling dienen te behoren tot het DNA van die mensen. Maar een accountant moet nog veel meer in zich hebben. Hij moet financieel en bedrijfseconomisch goed onderlegd zijn en complexe bedrijven en bedrijfsprocessen kunnen doorgronden. Hij moet begrijpen wat de strategie is van zijn controle objecten en hoe de veranderende wereld impact kan hebben op de toekomstige resultaten. Hij moet goed ingevoerd zijn in complexe regelgeving en deze kunnen toepassen. Hij moet kennis hebben van IT. Hij moet goed kunnen communiceren: met de specialisten die hem bij zijn controle ondersteunen, met de onderneming en haar leiding, met het toezichthoudend orgaan, met stakeholders. Hij moet in staat zijn om zijn rug recht te houden onder druk, om door te vragen waar nodig. Hij moet ook investeren in de toekomst en actief werken aan innovaties om ervoor te zorgen dat hij over tien jaar ook nog in staat is om een goede controle uit te voeren. Hij moet gevoel hebben voor wat er leeft in de maatschappij, hoe dit verandert en zich daarop kunnen aanpassen.

Dit palet aan kwaliteiten is schaars. Als we kijken naar de technische kwaliteiten op het gebied van financiën, bedrijfseconomie, IT en regelgeving dan concurreert de accountancy bij talenten met een wetenschappelijk denkniveau op de arbeidsmarkt met de financiële sector en de financiële kolom in het bedrijfsleven. Hier horen uiteraard passende en concurrerende arbeidsvoorwaarden en carrièremogelijkheden bij. De werkgroep heeft de indruk dat die concurrentie zich het afgelopen decennium wat te veel heeft geconcentreerd op die arbeidsvoorwaarden. Dat is ook van invloed op de studenten die zich aangetrokken voelen tot het beroep en op hun motivatie en mindset.

Uiteraard geldt dat een goede beloning en goed carrièreperspectief één van de randvoorwaarden is die ingevuld dient te zijn om te zorgen dat het beroep aantrekkelijk blijft voor de mensen met de kwaliteiten die het beroep nodig heeft. Maar bij de aanname van mensen vindt ook al de eerste selectie plaats die bepalend is voor het DNA van een accountantsorganisatie. Naar de mening van de werkgroep zal de focus bij de werving van studenten en profilering van de sector veel sterker gericht moeten worden op juist die aspecten waarin de accountancy zich onderscheidt van andere sectoren, zoals de onafhankelijke, kritische rol in het belang van externe stakeholders. De werkgroep onderkent de rol van accountantsorganisaties als opleidingsinstituut voor financiële functies in het bedrijfsleven. Ze begrijpt ook dat niet iedereen die kiest voor een baan bij een accountantsorganisatie dit doet vanwege de ambitie of overtuiging om de rest van zijn werkzame leven als openbaar accountant werkzaam te zijn. Dat laat echter onverlet dat het beroep zich moet richten op die mensen die zich aangesproken voelen door de normen en waarden die passen bij de openbaar accountant.

Als de mensen worden aangenomen die vanwege de juiste motieven kiezen voor het beroep, dan is het vervolgens van belang dat ze functioneren binnen een organisatie waarin juist die kwaliteiten worden gewaardeerd en tot bloei komen (zie ook hoofdstuk 6). Als dat niet het geval is dan zullen die kwaliteiten snel verwateren omdat mensen zich aanpassen of vertrekken. Het veranderen van een cultuur gaat langzaam. Het vereist continue aandacht, training, herhaling van boodschappen en ook selectie zodat uiteindelijk de mensen die bij de gewenste cultuur passen blijven en anderen vertrekken of zich aanpassen.

Belangrijk in dit kader is ook dat de organisatie niet alleen gericht is op het bestraffen van kwaliteitsproblemen. Uiteraard dienen er sancties te staan op ongepast gedrag, waaronder het veronachtzamen van kwaliteitseisen, maar er moet gewaakt worden voor het creëren van een angstcultuur. Dat leidt niet tot betere organisaties. De focus dient te liggen op het positief stimuleren, waarderen en belonen van gewenst gedrag. Het is van belang dat geleerd wordt van fouten en dat de organisatie continu verbetert opdat dergelijke fouten in de toekomst worden voorkomen (zie ook hoofdstuk 8 en 9). Het is ook van belang dat het accountantsberoep een aantrekkelijk beroep blijft voor jonge accountants. Zaken als regeldruk, overmatige focus op sanctionering, negatieve beeldvorming en een scheve verhouding tussen beloning en risico (aansprakelijkheid, reputatie) kunnen ervoor zorgen dat het beroep zijn aantrekkelijkheid verliest. Mensen die hard nodig zijn binnen het beroep zullen kiezen voor andere mogelijkheden.

Ten slotte is het van belang dat accountantskantoren staan voor een hogere norm dan slechts het voldoen aan de wet. De houding dat iets mag als het niet verboden is, past niet bij deze beroepsgroep. Accountantsorganisaties dienen naast het voldoen aan wet- en regelgeving te staan voor een hoge ethische norm. Als je anderen de maat neemt dan moet je zelf boven elke twijfel verheven zijn. Wanneer je aan een accountantsorganisatie verbonden bent dan betekent dat dus dat je ook jezelf een hogere norm dient op te leggen dan puur de wettelijke grens, zeker waar het om financiële aangelegenheden gaat. Accountantsorganisaties moeten daar duidelijk over zijn en regels afspreken met hun medewerkers en partners.

Hierna stellen wij een aantal maatregelen voor dat ervoor zorgt dat de sector zowel richting potentiële werknemers als binnen de bestaande organisaties benadrukt waar wij voor staan en kan helpen bij het realiseren van een cultuurverandering. Daarnaast gelooft de werkgroep in de door Jan Bouwens verwoorde impact van structuur op cultuur: “De cultuur van vandaag bepaalt het gedrag van vandaag. Maar de structuur van de organisatie bepaalt de cultuur in de tijd.”

De maatregelen die we hierna opsommen zijn beperkt tastbaar en minder concreet. Dat is inherent aan maatregelen die zich richten op cultuur en gedrag. Ze zijn er vooral op gericht om zowel binnen de sector als daarbuiten duidelijk te maken waar de sector voor staat. Uiteraard is nadere invulling van begrippen als kwaliteit en professioneel kritische instelling nodig zodat dit in de praktijk ook handen en voeten krijgt. Deze invulling kan c.q. zal in de tijd veranderen, maar dat is van minder belang dan het committeren aan deze kernwaarden.

Vervolgens zullen we in de navolgende hoofdstukken ingaan op gebieden en maatregelen waarin dit concreter en tastbaarder gemaakt wordt. In de volgende twee hoofdstukken gaan we bijvoorbeeld in op aspecten waarvan wij denken dat deze een sterke impact hebben op de cultuur van accountantsorganisaties zoals deze dagelijks zal worden ervaren: de structuur en governance en de wijze van waarderen en belonen. De maatregelen die wij daar voorstellen beïnvloeden, onder andere, de ‘tone at the top’ en maken voor de hele organisatie duidelijk wat de kernwaarden zijn waarop binnen de organisatie wordt gestuurd.

#### **In te voeren maatregelen**

- 1.1 De beroepsgroep voert een beroepseed in voor accountants. Deze wordt afgelegd op het moment van inschrijving in het accountantsregister.
- 1.2 Kwaliteit en professioneel-kritische instelling dienen prominent opgenomen en duidelijk ingevuld te worden in de VGBA.
- 1.3 Bij de profilering richting studenten en arbeidsmarkt benadrukt de beroepsgroep juist die waarden, normen en kwaliteiten van een accountant die aandacht dienen te krijgen bij het vormen van de gewenste cultuur binnen accountantsorganisaties: focus op kwaliteit, een professioneel-kritische instelling, nauwkeurigheid, degelijkheid, een rechte rug, maatschappelijke betrokkenheid.
- 1.4 OOB-kantoren voeren periodiek een meting uit op de mindset en drivers van de partnergroep, andere leidinggevenden en medewerkers. De rvc wordt geïnformeerd over de uitkomsten van deze meting en de op basis hiervan voorgenomen acties. De rvc dient het bestuursbesluit over de te nemen acties goed te keuren. De uitkomsten van de meting bij individuele personen worden door het bestuur en de rvc betrokken in de besluitvorming (goedkeuring) rondom partnerbenoemingen.

# 5. GOVERNANCE DIE ZORGT VOOR DE JUISTE WAARBORGEN

## 5.1 Governance en bestuursmodel

### WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“De cultuur van vandaag bepaalt het gedrag van vandaag. Maar de structuur van de organisatie bepaalt de cultuur in de tijd.”

**Jan Bouwens, hoogleraar**

“De huidige bestuursvorm van accountantsorganisaties zal moeten worden aangepast. Dat is nodig om aan de eisen van kwaliteit van de accountantscontrole te voldoen en het vertrouwen van gebruikers van die controle terug te winnen. (...)

Het bestuur van een accountantsorganisatie zal grotendeels vrijgemaakt moeten worden van andere taken om zich op de aansturing en interne beheersing te concentreren. Nu hebben bestuursleden van accountantsorganisaties ook nog klanten waar ze werk voor verrichten. De raden van commissarissen moeten gaan bestaan uit meer onafhankelijke leden, die afkomstig zijn van buiten de organisatie. Het benoemen en ontslaan van bestuurders zou in handen moeten komen van de raad van commissarissen.”

**Gerben Everts, AFM**

“Ik wil niet per se afscheid nemen van het partnermodel. Dit wordt me in de mond gelegd, maar is geenszins wat ik betoog. Ik geef alleen aan dat in mijn opinie dat model wel kan voortbestaan, maar dat het versterkt moet worden, geschraagd met algemeen aanvaarde principes van goed ondernemingsbestuur. Governancemaatregelen zijn nodig om een betere interne bewaking te creëren,

maar dit kan ook heel goed binnen iets als het partnermodel worden gerealiseerd.

(...) dan geef ik mee om ook te denken aan het versterken van het model door mensen van buiten de organisatie te laten aansluiten. Een frisse kritische blik op de eigen organisatie en de cultuur die daarbij is gegroeid. Zorg er ook voor dat het bestuur van een accountantsorganisatie voldoende tijd heeft voor bestuurstaken, want er ligt veel op het bordje van zo'n bestuur. Kijk naar de meerwaarde van een governancemodel met een onafhankelijke raad van commissarissen.”

**Gerben Everts, AFM**

“De PvdA komt tot de conclusie dat de partnerstructuur zoals die nu functioneert, niet meer houdbaar is. De huidige werking stimuleert geen onafhankelijke, diepgravende controles. Het tegendeel is het geval. Ik noem een aantal spanningsvelden.”

**Henk Nijboer, PvdA**

“Ik ben zelf op het gebied van raden van commissarissen al heel ver. Ik denk dat dat echt moet worden geregeld, misschien wel bij wet. Bij andere modellen, allemaal in publieke dienst, lijkt het mij te ver gaan en niet haalbaar. Er zijn dus heel veel modellen denkbaar. Ik vind weliswaar dat we die in de Kamer moeten bediscussiëren, maar ook dat de sector daar zelf nu ook een paar maanden over moet nadenken.”

**Henk Nijboer, PvdA**

»

»

“En ook de gedachte aan een echte raad van commissarissen (rvc) met buitenstaanders is logisch, evenzo dat deze rvc bestuursleden benoemt. Het verleden wijst namelijk uit dat bestuursleden nogal eens het veld moesten ruimen indien de (financiële) prestaties van de accountant-organisatie achterbleven of het gevoerde beleid de partners niet aanstond. Een echte rvc kan dit voorkomen en heeft de slagkracht die de Commissie Publiek Belang node mist.”

**Marcel Pheijffer, hoogleraar**

“Ook binnen het huidige partnermodel kan strak gestuurd worden op kwaliteit.”

**Het Financieele Dagblad (redactie)**

“De grote kracht van het partnermodel is het ondernemerschap. Omdat de partners geld in de onderneming steken en delen in de winst lopen ze harder en hebben zij meer hart voor de zaak. Het nadeel is dat partnerships soms veel tijd nodig hebben om veranderingen door te voeren. Het basisdemocratisch model, waarbij de partners het bestuur benoemen en ontslaan en stemmen over belangrijke besluiten, kan de slagkracht van het bestuur beperken.

Dat neemt niet weg dat de grote accountantskantoren de afgelopen jaren snel veranderd zijn. Het kantoor dat een verzamelplaats was van eenmanszaakjes bestaat niet meer, zegt Leen Paape, hoogleraar accountancy aan de Nyenrode

Business Universiteit. Partners hebben zich bij hun werk te houden aan allerlei protocollen en kunnen niet langer om de afdelingen vaktechniek en compliance heen. Paape, die zelf tot 2006 bij PwC heeft gewerkt, zegt: ‘Een indicatie van de veranderingen is dat een baan bij het directoraat vaktechniek vroeger niet als een carrière-stap werd gezien. Nu zitten er heel goede mensen.’”

**Jeroen Piersma, FD /Leen Paape, hoogleraar**

“De VVD gelooft niet zozeer in de hele discussie over de structuur, omdat binnen die structuur, binnen elke structuur, cultuur en gedrag fout kunnen zijn. Binnen elke structuur kun je sturen op kwaliteit, maar dat moet je dan ook gewoon doen. Voorwaarde daarvoor is dat het interne toezicht en het externe toezicht op orde zijn.”

**Aukje de Vries, VVD**

“Het gaat niet zo maar fout vanwege het verdienmodel alleen. Als je een scherp verdienmodel hebt geflankeerd met goede controls, is er geen vuiltje aan de lucht. De problemen ontstaan pas als mensen veel geld kunnen verdienen met steken te laten vallen die niemand signaleert. Als die signaleringsfunctie onvolkomen is georganiseerd en je hanteert een scherp verdienmodel, dan komen de problemen vanzelf. Maar dat ligt niet aan het verdienmodel, dat ligt aan de onevenwichtigheid van de organisatiestructuur!”

**Jan Bouwens, hoogleraar**

De specifieke rol van accountantsorganisaties binnen het (financiële) systeem vraagt om een stevige governance structuur van die kantoren. Binnen dat systeem dienen voldoende maatregelen te zijn ingebouwd die ervoor zorgen dat kantoren de maatschappelijke belangen in ogenschouw nemen en mogelijke prikkels die de controlekwaliteit negatief kunnen beïnvloeden afdoende worden gemitigeerd. Voor stakeholders dient deze structuur helder te zijn zodat zij de governance herkennen en begrijpen hoe deze bijdraagt aan de lange-termijn doelstelling van een accountantsorganisatie.

Wij concluderen dat dit mogelijk is binnen een partnerstructuur zonder de voordelen daarvan overboord te gooien. De partnerstructuur kan zeker bijdragen aan consistent en kwaliteitsgericht gedrag. Het is een organisatievorm waarin professionals op basis van een gezamenlijk belang, gelijkgerichtheid en met ondernemerschap samenwerken. Ondernemerschap wordt incidenteel genoemd als een aspect dat op gespannen voet staat met de rol van een accountant, maar de overgrote meerderheid van de stakeholders is van mening dat accountants binnen een commerciële omgeving moeten opereren en de werkgroep deelt dit standpunt.

Het opereren in een commerciële omgeving en met een belang bij winstgevendheid is noodzakelijk voor maatschappelijk gewenste prikkels zoals innovatie en efficiency. Het weghalen van deze prikkels zou naar de mening van de werkgroep onwenselijk zijn. Concurrenieren op kwaliteit kan daarnaast ook voor een belangrijke kwaliteitsimpuls zorgen, zie ook hoofdstuk 8 en 9.

Andere organisatievormen zijn denkbaar, maar de plaats van accountantsorganisaties binnen het financiële systeem maakt extern aandeelhouderschap niet mogelijk waardoor een aantal structuren afvalt en het voor de hand ligt dat het aandeelhouderschap bij de partners/accountants ligt. Bovendien heeft de historie laten zien dat iedere organisatievorm zwakheden kent zolang de governance en aansturing niet goed zijn geregeld. De werkgroep is daarom van mening dat er geen aanleiding is om de partnerstructuur als zodanig af te schaffen zolang er binnen die structuur maar voldoende waarborgen en prikkels worden ingebouwd die zorgen voor een hoge kwaliteit van de uitgevoerde controles. En zolang die de belangen van de partners en medewerkers in lijn brengen met de lange-termijn doelstellingen en functie van de sector. Een aantal maatregelen is gericht op het mitigeren van inherente zwaktes in een partnerstructuur en op het versterken of invoeren van aspecten die gewenst gedrag stimuleren. Hierbij kan gedacht worden aan het expliciet betrekken van de stakeholdersbelangen in de besluitvorming, het organiseren van tegenspraak binnen de organisatie, diversiteit en besluitvorming en beloning die in lijn is met de lange-termijn doelstelling van de organisatie: het waarborgen van kwalitatief goede controles. Naar de mening van de werkgroep versterken deze maatregelen de partnerstructuur. Een governance structuur die deze aspecten waarborgt is in het belang van alle partners aangezien het de duurzaamheid en continuïteit van de organisatie waarborgt.

Diverse stakeholders hebben voorgesteld om een raad van commissarissen in te voeren die bestaat uit externe leden. De werkgroep is het met deze stakeholders eens dat deze maatregel de governance zal verstevigen en ook voor buitenstaanders duidelijkheid verschaft over het intern toezicht. De rvc richt zich op het belang van de rechtspersoon en zal als onderdeel daarvan waarborgen dat de belangen van externe stakeholders voldoende worden onderkend. Ook zorgt een rvc voor extra checks and balances binnen de governance van de organisatie. Daarnaast kan een rvc ervoor zorgen dat het bestuur van de organisatie primair wordt beoordeeld op zaken die van belang zijn voor de toegevoegde waarde van de organisatie. Ook als dat ten koste gaat van de korte-termijn belangen van de partners. De Commissie Publiek Belang (CPB) zou naar de mening van de werkgroep een vergelijkbare rol kunnen vervullen als daarvoor regels over samenstelling en bevoegdheden zouden worden vastgesteld, maar het orgaan rvc is herkenbaarder voor de buitenwereld. Wel ligt het voor de hand dat functie van de huidige CPB opgaat in de rvc. Een rvc die volledig vergelijkbaar is met de rvc zoals we die kennen in het bedrijfsleven brengt echter een risico met zich mee. De CPB heeft een duidelijke focus op het publieke belang en de kwaliteit van de accountantscontrole. Als de functie van dit orgaan sterk zou worden uitgebreid dan zou dit kunnen betekenen dat het orgaan per saldo minder tijd besteedt aan de kwaliteitsgerichte aspecten waar de CPB zich op richt. Het is daarom van belang dat de taken van de huidige CPB goed worden belegd bij de rvc en dat de taken en bevoegdheden van de rvc op die terreinen duidelijk worden omschreven. Kwaliteit en onafhankelijkheid dienen belangrijke aandachtspunten te zijn voor de rvc bij de uitoefening van haar toezichthoudende taken.

De werkgroep heeft voorts overwogen of de rvc ingevoerd zou moeten worden op het niveau van de accountants of op het niveau van de (Nederlandse) holding van de groep waarvan de accountantsorganisatie deel uitmaakt. Het instellen van een rvc op het niveau van de accountants zou als voordeel hebben dat de rvc zich volledig kan richten op de kwaliteit van de accountantscontrole en de onafhankelijkheid van accountants. De werkgroep is echter van mening dat dit niet los gezien kan worden van de rest van de organisatie. Reputatieschade of onvoldoende kwaliteit binnen andere segmenten van de organisatie worden geassocieerd met de gehele organisatie (of 'het merk') en hebben een belangrijke impact op het vertrouwen in deze organisatie, inclusief de accountantscontrole. Voor een effectieve inbedding dienen bepaalde normen, waarden en vereisten organisatiebreed te worden gedragen en nageleefd. Daarnaast kunnen bijvoorbeeld overtredingen van onafhankelijkheidsregels door (belasting)adviseurs ook de accountantspraktijk van de netwerkorganisatie raken. Denk hierbij aan de verplichte scheiding van controle en advies bij OOB's en, in mindere mate, andere ondernemingen. Om die reden concludeert de werkgroep dat de rvc moet worden ingevoerd op het niveau van de Nederlandse topholding. De wijze waarop de rvc naar zaken als kwaliteit

en onafhankelijkheid kijkt en hier in zijn toezichthoudende rol mee om gaat dient uiteraard afgestemd te zijn op de activiteit binnen de organisatie die het betreft. Gezien het belang van de rvc bij het waarborgen van kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole is de werkgroep van mening dat de rvc, hoewel het formeel een orgaan is van de Nederlandse topholding en niet van de accountantsorganisatie, wel tevens verslag dient te doen over de uitvoering van zijn rol in het transparantieverlag van de accountantsorganisatie.

De werkgroep heeft kennis genomen van bezwaren die kenbaar zijn gemaakt tegen maatregelen die anderen treffen dan slechts de controlerend accountants. De werkgroep is echter van mening dat een rvc op geen enkele wijze negatief hoeft te zijn voor een organisatie. Een sterk intern toezichthoudend orgaan kan een organisatie sterker en duurzamer maken. Kwaliteit van een advies kent uiteraard andere dimensies dan kwaliteit van een controle, maar het nastreven van kwalitatief goede adviezen en een rvc die het bestuur kritisch bevaart over hoe dat intern is gewaarborgd maakt de organisatie eerder sterker dan zwakker. Ook ten aanzien van onafhankelijkheid geldt dat dit binnen de adviespraktijk op een andere manier speelt dan binnen de controlepraktijk en hierop dient de rvc zijn toezichtsrol aan te passen. Dit wijkt overigens niet af van situaties bij ondernemingen in andere sectoren, waar een rvc ervoor zorgt dat het bestuur met regelmaat een kritische spiegel voorgehouden krijgt en kritisch wordt bevestigd over haar strategie en (voorgenomen) besluiten.

De werkgroep stelt voor om een dergelijke rvc niet breed binnen de sector in te voeren, maar wel te verplichten bij accountantsorganisaties die een OOB vergunning hebben.

Ook is geopperd om externen op te nemen in de raad van bestuur. Dit zou naar de mening van de werkgroep niet onwenselijk zijn, bijvoorbeeld in het licht van de wens van stakeholders om te komen tot meer voltijds bestuurders binnen de sector, meer diversiteit en meer afstand tussen bestuurders en de andere partners. Het is ook niet uitgesloten dat externen voor specifieke bestuursfuncties meer geschikt zijn dan goede accountants. De werkgroep is echter van mening dat dit niet zou moeten worden vervat in een verplichting. Een bestuurder is onderdeel van de onderneming en daarmee per definitie niet extern. Als een bestuurder al als extern beschouwd zou worden dan is de vraag hoe lang dat het geval is en wanneer hij dan weer vervangen zou moeten worden. Ook is het naar de mening van de werkgroep van belang dat bestuurders voldoende binding hebben met de accountantspraktijk om goed te begrijpen wat er leeft en voldoende begrip te hebben van de ontwikkelingen binnen het beroep. Primair dient de geschiktheid als bestuurder echter voorop te staan bij de selectie van bestuurders. Ten behoeve hiervan dient de rvc een profielschets op te stellen met kwaliteiten waaraan bestuurders dienen te voldoen. Ook wordt reeds een geschiktheidstoets uitgevoerd door de AFM alvorens bestuurders kunnen worden benoemd.

De werkgroep heeft kennis genomen van het standpunt van een aantal stakeholders dat bestuurders zich full time op hun bestuurstaak moeten richten en dit niet zouden moeten combineren met de verantwoordelijkheid voor jaarrekeningcontroles. Hier is de werkgroep het in zoverre mee eens dat gewaarborgd dient te worden dat bestuurders voldoende tijd besteden aan hun bestuurstaken en dat ze ook aan de controles waarvoor ze verantwoordelijk zijn voldoende tijd besteden. De bestuurstaak dient de primaire taak te zijn van een bestuurder en een rol als eindverantwoordelijk partner bij controle opdrachten is pas mogelijk als de bestuurstaak dit toelaat. Gezien het belang van voldoende verbinding met de praktijk kan een beperkt klantenpakket wenselijk zijn, ook om bijvoorbeeld de kwaliteit van de controle te waarborgen op het moment dat de bestuurstermijn eindigt en de betrokken partner weer eindverantwoordelijk wordt voor een aantal jaarrekeningcontroles. De vereiste tijdsbesteding per bestuurslid is onder andere afhankelijk van het aantal bestuursleden, de omvang van de organisatie en de mate waarin zaken internationaal worden geregeld. Om die reden is een harde norm niet te bepalen. Naar de mening van de werkgroep is de rvc van de Nederlandse topholding het aangewezen orgaan om deze norm te formuleren en toe te zien op de naleving ervan. Uitgangspunt dient zoals vermeld te zijn dat de bestuurder zich primair richt op zijn bestuurstaken. Een beperkte portefeuille als controlerend accountant is mogelijk, echter alleen na toestemming van de rvc.



### WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“Adviseurs brengen binnen de kantoren het meeste binnen, ook binnen de partnerpool waarin de winst wordt verdeeld. Hoe voorkom je de interne spanning als er echt een noodzaak is om meer in kwaliteit te investeren, om daar meer uren in te steken? Hoe zorg je ervoor dat er in een kantoor, waarin aandeelhouders de boel aansturen, de juiste beslissingen worden genomen om in kwaliteit te investeren? Hoe borg je dat? Een en ander zorgt voor interne spanning.”

**Henk Nijboer, PvdA**

“De AFM is blij te constateren dat in het compromis maatregelen zijn geschapt die de AFM in haar analyse als vergaand en arbitrair had beoordeeld. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om de verplichte opsplitsing van grote accountantsorganisaties.”

**AFM**

[Werkgroep: Deze uitspraak betreft de overeenstemming tussen het Europees Parlement en de Lidstaten over de wetgevingsvoorstellen van de Europese Commissie die door Commissaris Barnier zijn gepresenteerd]

“Maar zodra commerciële belangen een rol spelen, moet je wel opletten. Daarom vind ik de scheiding tussen controle en advies een heel goede. Om die reden heb ik zorg over de snelheid waarmee de grote accountantskantoren hun adviespraktijk nu weer uitbouwen. De spanning tussen commercie en controle zal er door toenemen.”

**Louis Deterink, curator**

“Ik denk dat een evolutionair proces veel meer stand houdt dan het preken van de revolutie. Je

kunt aan een heleboel denken: strikte scheiding van advies- en controlekantoren in de zin van verplicht opknippen van accountantskantoren los van de adviespraktijk, en een ander opdrachtgeverschap. Ik denk niet dat iemand daar op termijn mee geholpen is. Je moet het ook aan de onderneming, de aandeelhouder en de raad van commissarissen overlaten om binnen het model dat zich heeft bewezen en dat kan functioneren de waarborgen in te bouwen die je nodig hebt.

**Gerben Everts, AFM**

“Advies wordt zo aantrekkelijk dat kantoren de controle laten schieten. Waar moeten dan de accountants vandaan komen? In bepaalde bedrijfstakken, zoals de financiële sector, dreigt een tekort aan gespecialiseerde accountants te ontstaan. De adviseur handelt puur voor een bedrijf. Het werk van de accountant is in het belang van de maatschappij als geheel.”

**Paul Koster, VEB**

“In onze door de markt gedreven maatschappij is geen plaats voor openbare accountants in overheidsdienst. Daar zal het maatschappelijk verkeer mee moeten leren leven. Het accountantsberoep moet duidelijk maken hoe onafhankelijkheid en integriteit worden gewaarborgd.

Wellicht zijn de huidige multifunctionele samenwerkingsvormen niet geschikt voor openbare accountants en moeten we terug naar de oude partnerships, zodat openbare accountants zich op hun vak kunnen concentreren en niet door (belangen van) niet-vakgenoten worden afgeleid.”

**Gabriël van de Luitgaarden, accountant in business**

Diverse stakeholders uiten zorgen over de invloed van de combinatie van controle en advies (belastingadvies en overige advisering) binnen één organisatie. Met ingang van 2013 is bij OOB's al op opdrachtniveau een scheiding ingevoerd tussen controle en advies om de onafhankelijkheid te waarborgen. Ook bij overige controles bestaan op basis van de VIO restricties ten aanzien van het soort advies dat door de accountantsorganisatie (inclusief het netwerk waar deze organisatie deel van uitmaakt) die tevens controlerend accountant is kan worden gegeven. De beroepsregels verbieden beloning van de controlerend accountant op basis van commerciële prikkels bij wettelijke controle opdrachten. Voorts

vereist art 2:382a afzonderlijke toelichting van de honoraria voor het onderzoek van de jaarrekening en andere diensten. Deze maatregelen voorkomen dan wel mitigeren verregaande (prikkel voor) cross-selling op opdracht niveau. Stakeholders die wij gesproken hebben zijn overigens niet eensgezind over de vraag of de scheiding van controle en advies de kwaliteit van de controle ook verhoogt. Diverse stakeholders zijn van mening dat een aantal vormen van advies goed samen kan gaan met de controle en de accountant in staat stelt om de organisatie beter te leren kennen en zo zijn controle beter uit te voeren. Maar ook is iedereen het erover eens dat hier voorzichtig mee omgegaan dient te worden.

Nagenoeg alle stakeholders geven daarnaast aan dat de kosten van een strikte scheiding van controle en advies op opdrachtniveau bij de meeste niet-OOB's niet zouden opwegen tegen de voordelen ten aanzien van de onafhankelijkheid van de accountant. Beperkte advisering door de accountant aan een gecontroleerde onderneming in het niet-OOB domein wordt door veel stakeholders als wenselijk gezien. De werkgroep stelt daarom voor om allereerst de mogelijkheid en wenselijkheid te onderzoeken van een uitbreiding van de OOB definitie<sup>6</sup> en pas op een later moment, als de effecten van de wetgeving bij OOB's geëvalueerd kunnen worden, te onderzoeken of verdere uitbreiding van maatregelen naar niet-OOB's wenselijk is.

Voor de controle van grote, complexe organisaties is het voor accountantsorganisaties cruciaal dat de organisatie beschikt over experts voor diverse aspecten van de controle. Hierbij kan gedacht worden aan fiscalisten voor de controle van de belastingpositie, pensioenexperts, treasury experts, waarderingsexperts en IT experts. Zonder dergelijke deskundigen is het in de huidige tijd niet meer mogelijk om een goede controle te doen. Die experts doen een deel van hun specialistische kennis op via adviesopdrachten op deze gebieden. Doordat ze binnen de organisatie werkzaam zijn, zijn ze goed op de hoogte van interne onafhankelijkheids-, kwaliteits- en documentatievereisten. De conclusie van de werkgroep is dat de rol van de binnen die organisaties werkzame specialisten op velerlei gebieden van dermate groot belang is voor het goed uitvoeren van veel accountantscontroles, dat het cruciaal is voor de kwaliteit daarvan dat deze situatie ook in de toekomst kan blijven voortbestaan. Hiervoor is het enerzijds essentieel dat de verbinding met een accountantsorganisatie voor deze disciplines voldoende aantrekkelijk blijft en anderzijds dat er voldoende maatregelen worden getroffen om eventuele nadelen of risico's te mitigeren.

Voor kleinere accountantskantoren is de mogelijkheid om naast controle ook advies aan te kunnen bieden van belang voor de levensvatbaarheid van de organisatie. Als gevolg van het seizoenspatroon van de controlewerkzaamheden worden door de medewerkers van die organisaties buiten het controleseizoen advieswerkzaamheden uitgevoerd. Ondernemingen hebben andersom in de praktijk ook behoefte aan advisering door accountants die hun specifieke expertise hebben opgedaan in hun rol als controlerend accountant. Denk hierbij aan second opinions over complexe verslaggevingsvraagstukken, of training en advisering over interne beheersing.

Ten slotte ontleent het beroep een deel van haar aantrekkelijkheid voor talentvolle studenten aan de brede ontwikkelmogelijkheden binnen en buiten de controlepraktijk binnen het accountantskantoor. Een zorg die wel is geuit is dat goede mensen en middelen vanuit de accountantspraktijk mogelijk verschuiven naar de adviespraktijk. Dat een aantal medewerkers tijdens hun looptijd hun functie binnen de controlepraktijk verruilt voor een functie binnen de adviespraktijk is juist. Maar het is de vraag of die medewerkers überhaupt voor een accountantskantoor als eerste werkgever zouden hebben gekozen als die mogelijkheid er helemaal niet zou zijn. Of dat ze de organisatie zouden verlaten als het niet mogelijk zou zijn om binnen de organisatie een nieuwe rol te vervullen.

Wanneer bij een organisatie de adviespraktijk winstgevender is dan de controlepraktijk, wat voor zover wij weten zeker niet bij alle accountantsorganisaties het geval is, dan kan dat spanning opleveren. Maar dat kan ook juist worden gebruikt in het voordeel van de controlekwaliteit, namelijk door een deel van die opbrengsten aan te wenden voor investeringen in controlekwaliteit die anders niet mogelijk zouden zijn.

Waar het naar de mening van de werkgroep om gaat, is dat adviseurs die verbonden zijn aan een accountantsorganisatie beseffen dat zij onderdeel zijn van een organisatie met een focus op accountancy en de bijbehorende vereisten op het gebied van kwaliteit en ethiek, met alle voor- en nadelen die daarbij horen. Risico's dienen gemitigeerd te worden binnen de governance van de accountantsorganisatie. De hiervoor reeds genoemde rvc met externe leden moet hierin onder andere een rol te spelen.

<sup>6</sup> Zie ook hoofdstuk 7

### In te voeren maatregelen

- **2.1** Bij de Nederlands topholding van iedere groep waarvan een accountantsorganisatie met een OOB-vergunning deel uitmaakt wordt een rvc ingesteld.
- **2.2** Voor de samenstelling (waaronder onafhankelijkheid) en werkwijze van de rvc gelden de principebepalingen III.1, III.2 en III.3 van de Nederlandse Code Corporate Governance (CCG). Deze bepalingen worden overgenomen in een NBA-verordening, zodat deze bepalingen binnen de reikwijdte vallen van het AFM toezicht. De rvc is zodanig samengesteld dat de leden onafhankelijk en kritisch kunnen optreden. In de rvc is naast de in de CCG benoemde deskundigheden, deskundigheid aanwezig ten aanzien van kwaliteitsbeleid en het publiek belang. Conform de CCG zijn alle commissarissen, met uitzondering van maximaal één persoon, onafhankelijk en dus externe leden. De voorzitter van de rvc is altijd een extern lid en onafhankelijk. Selectie van leden van de rvc vindt plaats op basis van een profielschets (zie CCG principebepaling III.3) met daarin de benoemde deskundheidsgebieden. De benoeming vindt plaats op basis van een bindende voordracht door de rvc, waarvan slechts met een gekwalificeerde meerderheid kan worden afgeweken. Hetzelfde geldt voor schorsing en ontslag. De rvc wordt divers samengesteld. In de samenstelling wordt gestreefd naar minimaal 30% vrouwen (en minimaal 30% mannen). Voordat voordracht van een (beoogd) rvc lid plaats kan vinden dient een geschiktheidstoets plaats te vinden door de AFM.
- **2.3** De taak en het mandaat van de rvc worden duidelijk omschreven. De rvc richt zich in ieder geval op organisatiebrede aspecten die van invloed zijn op de kwaliteit van de accountantscontroles, onafhankelijkheid, integriteit en op de belangen van externe stakeholders bij de accountantscontrole. De rvc doet een bindende voordracht voor te benoemen bestuursleden van de Nederlandse topholding, waarvan slechts met een gekwalificeerde meerderheid kan worden afgeweken. Ook is de rvc verantwoordelijk voor de goedkeuring van benoeming en ontslag van partners binnen de controlepraktijk, goedkeuring van het kwaliteitsbeleid en de borging daarvan. Tevens keurt de rvc het beloningsbeleid voor bestuurders, partners en medewerkers goed en bepaalt hij de beloning voor de bestuurders van de Nederlandse topholding. De rvc keurt de benoeming en beoordeling van de compliance officer goed. Zonder afbreuk te doen aan de verantwoordelijkheid van het bestuur voor een adequate compliance van de organisatie dient de compliance officer van de accountantsorganisatie een directe rapportagelijijn naar de rvc te hebben. Jaarlijks vindt een gesprek plaats tussen de rvc en de AFM zonder aanwezigheid van de bestuurders. De inhoud van dit gesprek is gericht op de accountantsorganisatie.
- **2.4** In lijn met CCG principebepaling III.1 ziet de rvc toe op het belang van de gehele organisatie, de bij de organisatie betrokkenen en betreft hij hierbij de relevante maatschappelijke aspecten van ondernemen, waaronder mede controlekwaliteit en onafhankelijkheid. Hierbij ziet hij erop toe dat effecten van tegenstrijdige belangen (zowel zakelijk als persoonlijk) binnen de organisatie afdoende worden gemitigeerd.
- **2.5** De rvc kent desgewenst kerncommissies in overeenstemming met de CCG. De leden van de remuneratiecommissie zijn allen onafhankelijk. Het borgen van het publiek belang is een essentieel onderdeel van de taak van de rvc als geheel. De functie van de bestaande Commissie Publiek Belang wordt geïntegreerd in de rvc.
- **2.6** De rvc neemt een uitgebreid verslag op in het jaarverslag van de Nederlandse topholding en in het transparantieverlag van de accountantsorganisatie. Hierin wordt uiteengezet hoe de rvc zijn rol heeft ingevuld op ieder van de aan de rvc toegewezen taken en verantwoordelijkheden, welke procedures zijn gevolgd en wat de belangrijkste inhoudelijke bevindingen, discussies en beslissingen van de rvc zijn.
- **2.7** Het bestuur van de organisatie dient voldoende divers te zijn samengesteld, met voldoende oog voor de belangen van externe stakeholders. De rvc ziet hierop toe bij de benoeming van bestuurders van de Nederlandse topholding. Het benoemen van mensen van buitenaf kan hierbij in bepaalde gevallen helpen, maar is geen noodzaak. Selectie van bestuurders vindt plaats op basis van een door de rvc opgestelde profielschets met daarin de benoemde deskundheidsgebieden en na uitvoering van een geschiktheidstoets door de AFM.
- **2.8** Het bestuur dient voldoende afstand te kunnen bewaren van de partnership en genoeg tijd te kunnen besteden aan het besturen van de organisatie. Het bestuurslid dat primair verantwoordelijk is voor het kwaliteitsbeleid dient zich voornamelijk op deze taak te richten. De rvc formuleert de uitgangspunten voor de tijdsbesteding van bestuurders aan bestuurstaken en andere verantwoordelijkheden en ziet toe op de naleving ervan. Een beperkte portefeuille als controlerend accountant is voor een bestuurder mogelijk, echter alleen na toestemming van de rvc.

5 Organisaties met een andere rechtsvorm stellen een vergelijkbare toezichhoudende functie in die een onafhankelijk toezicht waarborgt. Ook is instelling van een one-tier board met niet-uitvoerende leden mogelijk. De bepalingen die zijn opgenomen voor de rvc zijn in die varianten op vergelijkbare wijze van toepassing.



## 6. WAARDERING VOOR KWALITEIT EN EEN BELONINGSMODEL DAT ZORGT VOOR DE JUISTE PRIKKELS

### WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“Het streven naar winstmaximalisatie is het probleem. Door dat winststreven is het binnenhalen en behouden van klanten belangrijker geworden dan de maatschappelijke taak van de accountant, het zekerheid verschaffen omtrent financiële cijfers.”

**Jules Muis, voormalig openbaar accountant – geciteerd in FD**

“Het voorstel van de heer Muis, zoals ik die nu begrijp, is eigenlijk: neem die kwetsbaarheid weg door de band door te knippen, in ieder geval de financiële band. Daar moet je dan een vrij radicale ingreep voor doen in een op zichzelf particuliere sector, waarbij tussen private personen contracten worden afgesloten en een financiële relatie ontstaat. Die zou je met tamelijk draconische maatregelen moeten doorknippen. Ik zou zeggen: wees daar professioneel in, realiseer je dat die kwetsbaarheid er is -- nogmaals, het is geen nieuw gegeven -- en stel jezelf de vraag of je voldoende waarborgen hebt om de integriteit van het werk zeker te kunnen stellen. Dat vergt extern toezicht en goede maatstaven in dat externe toezicht, maar dat vergt zeker ook goed intern toezicht, een cultuur die hier alert op is, integriteitsbeleid enzovoort.”

**Jeroen Dijsselbloem, minister van Financiën**

“In de discussies over accountants wordt de oorzaak voor wangedrag van accountants gelegd bij perverse prikkels en geldzucht. Het is sterk de vraag of dat juist is.

Sterke prikkels zijn nodig om ervoor te zorgen dat werk efficiënt wordt gedaan. Hiertoe moeten accountants middelen krijgen en met die middelen kunnen zij goed en kwaad doen. Om het laatste te voorkomen moeten we de persoon in kwestie ervan weerhouden ‘kwaad’ goed te praten.”

**Jan Bouwens, hoogleraar**

“Je hebt een bepaalde beloning nodig om

talentvolle mensen te kunnen binden aan het vak. Koster praat in het interview zelf over het risico dat er in bepaalde sectoren een tekort ontstaat aan gespecialiseerde accountants.”

**Arnout van Kempen, compliance adviseur**

“Ik kan mij geen sterkere incentive voorstellen om geen enkel risico te lopen met betrekking tot kwaliteit. Als de goede naam van je kantoor wordt aangetast, treft dat de partners direct financieel.”

**Auke de Bos, accountant en hoogleraar**

“Daarnaast moet kwaliteit een veel directere impact hebben op het inkomen van accountants en accountantskantoren. Zeker, de prikkel om hoge kwaliteit te leveren hoort primair vanuit de intrinsieke motivatie en beroepstrots te komen. Maar ook een sterkere koppeling met winst en beloning kan bijdragen. Zolang dit het juiste morele gedrag stimuleert, kan een financiële prikkel instrumenteel zijn voor het bereiken van een gewenste uitkomst.”

**Michael de Ridder, accountant**

“Mijn collega Van Andel vindt dat de overheid accountants moet betalen. Ik niet. We zien allemaal dat de overheid vaak tekortschiet in haar toezichthoudende rol. Een goede accountant opereert volstrekt onafhankelijk. Maar zodra commerciële belangen een rol spelen, moet je wel opletten.”

**Louis Deterink, curator**

“Is er een tegenstelling tussen “werken voor de markt” en “werken voor het algemeen belang”? Ik zou zeggen: nee, die tegenstelling is er niet. (...)

Cowboy-kapitalisme werkt, zo leert de geschiedenis, nergens goed. Plan-economie werkt, zo leert de geschiedenis, nergens goed. Maar een vrije markt, met overheidsingrijpen om imperfecties uit de markt te halen, werkt al best lang uitstekend. »

»

Niet omdat ongelukken niet gebeuren, maar omdat van ongelukken geleerd wordt. Langs die lijn moet ook het accountantsberoep, dat al voorzien is van twee overheidsinstellingen, AFM en NBA, zich als marktpartij in een met zachte hand geleide markt verder ontwikkelen.

Het accountantsberoep staat ten dienste aan de markt en aan het algemeen belang.

De kernwoorden uit dit statement zijn noch “markt”, noch “algemeen belang”. Het kernbegrip is “ten dienste”. Het accountantsberoep is dienstverlenend en moet dienstbaar zijn aan de markt. En daarmee dient zij het algemeen belang.

**Arnout van Kempen, compliance adviseur**

“Ik heb geluiden opgevangen over de roulatie, maar ik heb ook geluiden opgevangen dat we van overheidswege iets moeten doen aan de beloning van accountants. Ik wil er van mijn kant vooraf duidelijkheid over geven. Dat verdienen de collega's. Ik zie dat namelijk niet zitten. Een accountant heeft weliswaar een taak met een hoog gehalte aan publiek belang, maar de taak van de accountant geschiedt desalniettemin in een vrije markt met concurrentie. Als je daar een strak gereguleerde markt van maakt, waarbij de regulering zich ook uitstrekt tot de beloning van mensen die acteren in die markt, vind ik dat er sprake is van een marktverstoring. Dan is er ook geen concurrentie meer. Er zit ook geen beloningsaspect meer in. Dan kan ik me voorstellen dat de discussie scheef wordt getrokken. Een accountant wordt namelijk niet door de belastingbetaler betaald. De publieke taak zover doortrekken dat ze min of meer in verkapte overheidsdienst komen, is mij een paar bruggen te ver.”

**Roland van Vliet, fractie Van Vliet**

“Het is maar de vraag of een scherp verdienmodel de oorzaak is van de problemen binnen de accountancy. (...)

Ik zie niet in waarom we een evident slechte maatregel zouden treffen als antwoord op een onbewezen stelling.”

**Jan Bouwens, hoogleraar**

“Structuurveranderingen zijn dus niet genoeg. Perverse prikkels kun je op papier vervangen door kwaliteitsmaatregelen. Maar wat is de informele werkelijkheid binnen kantoor? Hoe wordt er écht beloond, beoordeeld, benoemd en bestuurd?”

**Marcel Pheijffer, hoogleraar**

“Het feit dat je betaald wordt door degene die je geacht wordt te controleren, brengt natuurlijk een kwetsbaarheid met zich mee. Er zijn verschillende manieren om dat op te lossen. De eerste -- dat is de insteek die ik zou bepleiten -- is je bewust zijn van de kwetsbaarheid en vervolgens ervoor zorgen dat in het interne en het externe toezicht, maar ook in de wijze waarop bedrijfsprocessen zijn georganiseerd, zoals het integriteitsbeleid, de risico's daarvan worden gemitigeerd. Ik ben er niet voor om accountantsorganisaties te nationaliseren of de betaling te laten verlopen via ‘pools’ of andere wat wildere maatregelen. Wij moeten ons er zeer bewust van zijn dat hier een kwetsbaarheid zit. Die is overigens niet nieuw, want die bestaat al. We moeten ons verder de vraag stellen of de mechanismen die in de eerste plaats de accountantsorganisaties zelf en in de tweede plaats de wet- en regelgeving en het toezicht daarvoor hebben, voldoende zijn om die mitigatie te waarborgen. Daar moet volgens mij de discussie over gaan.”

**Jeroen Dijsselbloem, minister van Financiën**

“Er moet een salarisplafond voor accountants komen. De maximering van hun salaris moet een besparing opleveren, die kan worden gebruikt om de kwaliteit van de accountants controle te verbeteren.”

**Paul Koster, VEB**

“Vooral sinds de financiële crisis bestaat het algemene gevoel dat managers en professionals, zoals accountants, te veel verdienen. Je kunt makkelijk scoren door te zeggen dat alles goed komt als de salarissen omlaag gaan. Maar er is niet veel bewijs dat de hoogte van het salaris een probleem is.”

**Jan Bouwens, hoogleraar**

“De accountant mag zo veel verdienen als de markt hem toestaat. Al moet hij dan wel de kwaliteit leveren die bij de hoogte van dat inkomen hoort. Dat wil niet zeggen dat het verdienmodel van de accountant buiten de discussie moet blijven. Het verdienmodel moet ontdaan worden van perverse prikkels.”

**Marcel Pheijffer, hoogleraar**

“Geen ‘up or out’ model meer bij de accountantskantoren, maar gerichte selectie per functieniveau. Doorstroming vindt plaats op basis van een palet aan kwaliteiten, waarbij commercieel inzicht niet in dit palet thuis hoort.”

**TUACC**

De hoogte van de beloning van accountants wordt door een enkele stakeholder ter discussie gesteld, evenals het feit dat de accountant in een vrije marktomgeving opereert. Deze stakeholders stellen voor om inkomens te maximaleren of accountants in overheidsdienst te nemen. Deze opvattingen worden echter niet breed gedragen en de gedeelde opvatting is dat de markt dient te bepalen hoeveel een accountant waard is. Wel dienen er voldoende waarborgen te worden ingebouwd om te zorgen dat hij de vereiste kwaliteit levert. In de voorgaande hoofdstukken van dit rapport zijn al diverse maatregelen en waarborgen besproken, zoals reeds ingevoerde maatregelen die adviesdiensten door de controlerend accountant en zijn netwerk organisatie verbieden of inperken en toezicht door de rvc van de Nederlandse topholding op aspecten als onafhankelijkheid en beloningsbeleid. In hoofdstuk 7 stellen we daarnaast voor dat de rvc, en niet het bestuur, van de gecontroleerde organisatie het honorarium van de accountant bepaalt. In hoofdstuk 8 doen we voorstellen die gericht zijn op sturing op en publicatie van indicatoren op het gebied van leverage en coaching. Deze maatregelen zijn van invloed op het zogenoemde verdienmodel van accountants- en netwerkorganisaties. Ze waarborgen dat de kern-taak van de accountant, het uitvoeren van kwalitatief goede controles, een dominante factor is binnen dat model. Daarnaast stellen wij in dit hoofdstuk een aantal maatregelen voor die gericht zijn op het belonen van gewenst (op controlekwaliteit gericht) gedrag van individuele beleidsmakers, controlerend (extern) accountants en teamleden binnen een accountantsorganisatie.

De werkgroep is het met de overgrote meerderheid van de stakeholders eens dat niet de hoogte van het inkomen bepalend is voor de kwaliteit van accountants. Als er al een verband zou bestaan tussen beloning en kwaliteit dan zou verwacht mogen worden dat een hogere beloning eerder betere accountants aantrekt dan minder goede accountants. Wat uiteraard niet betekent dat het verhogen van de beloning van een individu ook automatisch leidt tot een verhoging van de door hem geleverde kwaliteit. Wat naar de mening van de werkgroep, en met de werkgroep vele stakeholders, wel relevant is zijn de prikkels die van de beloning uitgaan. Op het niveau van accountantsorganisaties moet concurrentie op basis van kwaliteit worden gestimuleerd, zie hiervoor ook hoofdstuk 8 en 9. Binnen de organisaties moet het beloningsmodel zodanig worden ingericht dat zij kwaliteit stimuleert en afdwingt. Relevant is dan waar de beloning op is gebaseerd. De waardering en beloning van een individuele accountant dient sterk beïnvloed te worden door de kwaliteit van zijn werk en de lange-termijndoelstellingen van de organisatie, zodat de prikkel die van de beloning uitgaat in lijn is met de doelstellingen van de organisatie en hiermee niet in strijd is. Als dat het geval is dan ondersteunt het beloningsbeleid ook een cultuur waarin kwaliteit voorop staat.

Uiteraard is de beloning ook deels afhankelijk van de winstgevendheid van het kantoor en hebben de partners en medewerkers dus belang bij die winstgevendheid. Het is naar de mening van de werkgroep echter mogelijk om de beloning van de partners binnen de controlepraktijk zodanig in te richten dat hier primair op controlekwaliteit gerichte prikkels vanuit gaan. De winstgevendheid van de gehele organisatie is daarnaast minder direct beïnvloedbaar door het individu dan de kwaliteit die hij levert. In een model waarin, uitgaande van de winst van het kantoor, de individuele beloning primair beïnvloed wordt door de geleverde kwaliteit zal dit een sterke invloed hebben op zijn gedrag. Hierbij dient uiteraard voorop gesteld te worden dat de andere maatregelen binnen de organisatie hem ook goed in staat stellen om die kwaliteit te leveren.

Van belang is dat het beloningsstelsel zowel is gericht op belonen als op bestraffen. Wanneer alleen wordt gesanctioneerd creëer je een angstcultuur. Daarnaast dienen partners en medewerkers die binnen een organisatie verantwoordelijk zijn voor de kwaliteit primair beloond te worden op basis van de resultaten op dat vlak. De werkgroep heeft kennis genomen van de reactie van een aantal stakeholders dat een te zware sanctie van negatieve bevindingen rondom kwaliteit, zoals de voorgestelde claw-back regeling (zie maatregel 3.5), negatieve gevolgen kan hebben. Het zou kunnen leiden tot risicomijdend gedrag. De werkgroep ziet dit niet als een groot probleem. Ten eerste stellen wij voor dat de beloning een component bevat die afhankelijk is van de rol en verantwoordelijkheid

van de desbetreffende partner. De aard en het risicoprofiel van de ondernemingen binnen het pakket van de partner kan hiervan onderdeel zijn. Het publieke profiel van de gecontroleerde onderneming kan hierin bijvoorbeeld een rol spelen. Daarnaast zou het genoemde gedrag ertoe kunnen leiden dat accountants niet bereid zijn om bepaalde risicovolle klanten te controleren. De werkgroep ziet dit ook niet als een probleem voor de beroepsgroep. Een onderneming die wordt geleid door een bestuur met hoge ethische normen, waar effectieve interne beheersing en toezicht (rvc) is geregeld en die de accountant in staat stelt om een goede controle uit te voeren, zal naar onze mening een accountant kunnen vinden voor de controle van de jaarrekening. Als ondernemingen niet aan de randvoorwaarden voldoen die accountants stellen om een goede controle uit te voeren dan is dat het probleem van die ondernemingen en hun leiding en dienen zij hierover verantwoording af te leggen aan de stakeholders. De werkgroep meent dat het een duidelijk signaal van de beroepsgroep richting de maatschappij is, wanneer een aantal ondernemingen niet aan de voorwaarden van de beroepsgroep voldoet om in aanmerking te komen voor accountantscontrole. De beroepsgroep moet niet bang zijn om een dergelijk signaal af te geven.

Naast een focus op kwaliteit dient de beloningsregeling naar de mening van de werkgroep te zorgen voor een op de lange termijn gerichte focus bij beroepsbeoefenaren. Door niet de volledige beloning direct uit te keren en besteedbaar te maken, maar te koppelen aan een claw-back regeling worden de focus op de lange termijn en kwaliteit verder versterkt. Met een passende pensioenregeling beogen we eveneens om te zorgen voor een focus op de lange-termijn. Indien het pensioen goed is geregeld dan is er geen noodzaak voor een partner in de laatste jaren van zijn carrière om te streven naar winstmaximalisatie om zijn pensioen veilig te stellen aangezien daar reeds vanaf het begin van zijn carrière goed voor is gezorgd. Dit draagt naar de mening van de werkgroep bij aan een lange-termijn focus bij alle partners en verlaagt het risico dat investeringen en innovatie worden geremd. Daarnaast is de werkgroep van mening dat via deze maatregel de noodzaak wordt weggenomen voor controlepartners om via individuele beleggingen zorg te dragen voor het pensioen. Dit dient tevens gepaard te gaan met een duidelijke en beperkende regeling omtrent toegestane investeringen en beleggingen door controlepartners.

De analyse van de werkgroep en gesprekken met vertegenwoordigers van diverse kantoren leert de werkgroep daarnaast dat het model waarbij toetredende partners een significant bedrag aan kapitaal dienen in te leggen om een aandeel te verkrijgen in de organisatie (het 'goodwill model') niet goed samengaat met de invoering van een omvangrijk pakket aan belonings- en andere maatregelen die zich richten op de kwaliteit. De hoge externe financiering die noodzakelijk is voor de kapitaalbreng bij een aantal kantoren en door de bank gevraagde zekerheid noodzaakt een bepaald inkomen en belemmert invoering van een beloningsmodel waarbij het inkomen sterk afhankelijk is van kwaliteit. De werkgroep stelt daarom voor om te komen tot een uitfasering van dit model. Dit vereist echter zorgvuldig handelen met oog voor de individuele situaties van kantoren en accountants, waarvoor een redelijke termijn en overgangsregeling in acht genomen moeten worden.

Ten slotte merken wij op dat belonen verder gaat dan het salaris of de winstdeling in enig jaar. Ook criteria voor promoties en carrièremogelijkheden zijn belangrijke elementen in het 'belonen' van mensen voor op kwaliteit gerichte prestaties. Vaktechnische kennis, een professioneel kritische instelling en kwaliteit van de werkzaamheden dienen belangrijke elementen te zijn binnen het promotiebeleid van de organisatie waaronder de criteria voor partnerbenoeming. Een degelijke vaktechnische basis dient een voorwaarde te zijn voor partnerbenoeming. Om die reden is de werkgroep van mening dat aantoonbare ervaring binnen een op vaktechniek of compliance gerichte functie en in dossierreviews gebleken kwaliteit van uitgevoerde controle opdrachten vereisten dienen te zijn voor de partnerbenoeming. Niet alleen verkrijgt dergelijke ervaring deze mensen op vaktechnisch gebied, het zorgt ook voor communicatie richting werknemers over de capaciteiten die van groot belang zijn om carrière te maken binnen de organisatie. Daarmee beïnvloedt het de cultuur en mindset op de juiste wijze.



Als algemene vereisten stelt de werkgroep de volgende maatregelen voor, voor alle accountantsorganisaties.

### **In te voeren maatregelen**

- **3.1** Alle accountantsorganisaties moeten aantoonbaar een intern beloningssysteem hebben waarin de beloning van kwaliteit, waaronder coaching en begeleiding, voorop staat. Het belangrijkste deel van de (variabele) beloning van de individuele werknemers die werkzaam zijn binnen de controlepraktijk en de beloning of verdeelsleutel op basis waarvan de winst wordt verdeeld voor controlepartners wordt bepaald door rol, verantwoordelijkheid en de geleverde controlekwaliteit, waaronder de kwaliteit van de begeleiding en coaching van teamleden en uitkomsten van dossier reviews. In het systeem dient kwaliteit zowel positieve als negatieve consequenties te hebben voor de beloning of verdeelsleutel. Het beloningsbeleid, inclusief de criteria op basis waarvan de winst wordt verdeeld tussen de controlepartners, het beleggingsbeleid voor individuele partners in privé en de individuele beloningen van de bestuurders van de accountantsorganisatie worden gepubliceerd in het jaarverslag, transparantieverslag of op de website van de accountantsorganisatie.
- **3.2** Vaktechnische kennis, professioneel kritische instelling en kwaliteit van de werkzaamheden dienen de cruciale elementen te zijn binnen het promotiebeleid voor medewerkers van de controlepraktijk in de organisatie, inclusief de criteria voor partnerbenoeming. Dit dient onder andere vormgegeven te worden door middel van een curriculum dat iemand doorlopen dient te hebben voordat hij in aanmerking komt voor partnerbenoeming. Onderdeel hiervan zijn aantoonbare werkervaring (met positieve beoordeling) binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie (bijvoorbeeld afdeling vaktechniek of compliance), gedurende een relevante periode en een representatief aantal dossierreviews met positieve beoordeling. Voor partnerbenoeming binnen de OOB-controlepraktijk van een accountantsorganisatie en voordat iemand als partner kan functioneren op een OOB dient aantoonbaar sprake te zijn van minimaal het equivalent van 12 maanden ervaring binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie met positieve beoordeling en minimaal drie dossierreviews met positieve beoordeling in de laatste vijf jaar voor benoeming. Bij OOB accountantsorganisaties toetst de rvc in ieder geval (maar niet uitsluitend) expliciet op de hiervoor genoemde aspecten bij zijn goedkeuring van partnerbenoemingen. Ten behoeve van een zorgvuldige en operationeel realiseerbare implementatie van deze maatregel acht de werkgroep een overgangsregime noodzakelijk. Het blijft maximaal drie jaar lang mogelijk om een persoon te benoemen die nog niet aan het criterium voldoet ten aanzien van ervaring binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie onder voorwaarde dat hij na benoeming binnen vijf jaar de vereiste ervaring alsnog opdoet.

Ten aanzien van de partnerbeloningen bij alle netwerkorganisaties die een OOB vergunning hebben stelt de werkgroep het volgende voor:

- **3.3** De principebepalingen II.2 en III.7 van de CCG inzake de bezoldiging van bestuurders respectievelijk commissarissen worden overgenomen in een NBA verordening zodat deze bepalingen binnen de reikwijdte vallen van het toezicht door de AFM. De bezoldiging van de leden van de rvc wordt jaarlijks vastgesteld en is onafhankelijk van de resultaten van de organisatie. De bezoldiging wordt vastgesteld op een niveau dat passend is bij de verantwoordelijkheid van de commissarissen en een adequate tijdsbesteding in de goede uitvoering van de taak. Bestuurders van de Nederlandse topholding van een OOB accountantsorganisatie dienen een beloning te ontvangen die is vastgesteld door de rvc en die geen directe relatie heeft met de winstgevendheid van de organisatie in het betreffende jaar. Deze beloning bestaat uit een door de rvc aan het begin van het jaar in overeenstemming met het beloningsbeleid vastgesteld vast bedrag plus een variabel bedrag dat kan oplopen tot maximaal 20%. Het variabele deel van de beloning van de bestuurders van de Nederlandse topholding dient gebaseerd zijn op het behalen van door de rvc vastgestelde langetermijndoelstellingen die passen bij de maatschappelijke functie van de organisatie (waaronder kwaliteit van de accountantscontrole) en de specifieke verantwoordelijkheid hierin van de desbetreffende bestuurder. Het bestuur van de topholding ziet erop toe dat de bezoldiging van beleidsbepalers van de OOB-vergunninghouder past binnen de gestelde doelstellingen en het onder 3.1 omschreven beleid.
- **3.4** Voor de overige controlepartners dient de vergoeding of verdeelsleutel op basis waarvan het winstrecht van de partner wordt bepaald te bestaan uit een component die is gebaseerd op rol en verantwoordelijkheid en een variabele component. Die laatste is voor het belangrijkste deel is gebaseerd op aan kwaliteit gerelateerde criteria, waaronder resultaten uit dossier-reviews, de resultaten van werknemerstevredenheidsmetingen en individuele beoordelingen door teamleden ten aanzien van de door de partner gegeven begeleiding. Binnen de vergoeding of verdeelsleutel kan worden beloond op basis van andere doelstellingen. Aan een meer dan gemiddelde prestatie op het gebied van van commerciële doelstellingen wordt echter geen gewicht toegekend indien de controlepartner negatief is beoordeeld op het aspect controlekwaliteit. Inhoudingen die worden gedaan op de beloning van individuele controlepartners vanwege een onvoldoende beoordeling op de geleverde kwaliteit worden niet bestemd voor uitkering aan de andere partners, maar worden in overleg met de rvc besteed aan specifieke maatregelen die gericht zijn op kwaliteitsverbetering. De werkgroep is van mening dat kwaliteit ook een collectieve verantwoordelijkheid is. Hierbij past niet dat kwaliteitsproblemen binnen het kantoor een positief effect kunnen hebben op de beloning van enig individu binnen de organisatie.
- **3.5** OOB accountantsorganisaties voeren een claw-back regeling in met een looptijd van 6 jaar (de maximale termijn voor het starten van procedures bij de Accountantskamer) waarbij de openbaar accountant een bedrag ineens inlegt of in 6 jaren opbouwt via reservering uit winstrechten. Het bedrag dat onder de regeling valt loopt in deze 6 jaren op tot één gemiddeld jaarinkomen dat is genoten over de meest recente 6-jaars periode. Indien voor het verstrijken van die periode blijkt dat verwijtbaar handelen van de accountant heeft geleid tot het afgeven van een verkeerde verklaring waaruit maatschappelijke schade is ontstaan, dan wordt het bedrag dat onder deze regeling valt niet uitbetaald, maar verliest de accountant zijn aanspraak op dit winstrecht geheel of gedeeltelijk. De hoogte van het op de gereserveerde winstrechten of ingelegde vermogen in te houden bedrag is ter finale beoordeling van de rvc en afhankelijk van de significantie van de tekortkoming en de hieruit ontstane maatschappelijke schade. Deze maatregel geldt niet alleen voor de tekenend partner, maar in voorkomend geval dient ook de rol van de partner die verantwoordelijk is voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij deze opdracht en andere teamleden beoordeeld te worden. Inhoudingen die worden gedaan in overeenstemming met de claw-back regeling worden niet bestemd voor uitkering aan de andere partners, maar worden in overleg met de rvc besteed aan specifieke maatregelen die gericht zijn op kwaliteitsverbetering.
- **3.6** Accountantsorganisaties voeren een beleggingsbeleid voor partners in privé in waarin wordt aangegeven wat de restricties zijn die partners hierbij in acht dienen te nemen. Het beleggingsbeleid dient te worden goedgekeurd door de rvc.

- 3.7 De sector start een proces dat gericht is op geleidelijke uitfasering van het model waarbij toetredende partners kapitaal dienen in te leggen om een aandeel te verkrijgen in de organisatie (het 'goodwill model') binnen een redelijke termijn en met een passende overgangsregeling.

#### **Nader te onderzoeken maatregelen**

- 3.8 De sector onderzoekt het invoeren van een pensioenregeling voor de beroepsgroep waarin controlepartners van OOB accountantsorganisaties verplicht participeren en overige partners vrijwillig kunnen participeren. De werkgroep heeft de indruk dat een invoering van een pensioenregeling wenselijk is, maar de consequenties ten aanzien van onder andere onafhankelijkheid dienen eerst onderzocht te worden.

## HET VERDIENMODEL

Het verdienmodel van accountantsorganisaties is in de afgelopen maanden meerdere malen besproken. In de motie Nijboer wordt aangegeven dat er verbeteringen aan te brengen zijn in dit verdienmodel. Wat is het verdienmodel van een accountantsorganisatie en wat wil de werkgroep daarin verbeteren?

De accountant krijgt van de rechtspersoon de opdracht voor de controle. Formeel hoort de algemene vergadering of de rvc dit te doen, maar in materiële zin is het vaak het bestuur dat de accountant selecteert. Onderdeel hiervan is normaliter ook het afspreken van een controle-budget.

Vervolgens wordt de controle uitgevoerd door een team dat bestaat uit één of meer partners of directors, senior teamleden en junior teamleden. Ook zijn regelmatig specialisten betrokken. De accountant dient de beschikbare middelen (niet alleen tijd van de teamleden, maar ook bijvoorbeeld financiële middelen die worden geïnvesteerd in controlemethodieken en software) effectief en efficiënt in te zetten om te komen tot een goed onderbouwd oordeel tegen aanvaardbare kosten.

Daarnaast geven accountants ook advies aan ondernemingen. Advies op het gebied van externe verslaggeving of interne beheersing is direct gerelateerd aan de specifieke expertise van de accountant op financieel en bedrijfseconomisch gebied. Andere adviesdiensten, zoals advies op het gebied van waardering, fiscaliteit, juridische aspecten of strategie liggen verder weg van het reguliere werkgebied

van de controlerend accountant en wordt binnen de organisatie over het algemeen gegeven door op deze gebieden gespecialiseerde accountants of anderen.

Bij de meeste accountantsorganisaties is de eigendom in handen van de partners. De partners nemen gezamenlijk besluiten over de strategie van de organisatie en het bestuur is verantwoordelijk voor de dagelijkse aansturing van organisatie. De partners hebben recht op een aandeel in de winst van de organisatie. Over het algemeen betreft het dan de totale winst van de organisatie die wordt verdeeld. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen de winst uit (wettelijke) controles en uit andere dienstverlening.

Dit model heeft voordelen en sterke punten, maar er zijn ook risico's. De maatregelen in dit rapport hebben als doel om de sterke punten te versterken en de risico's te mitigeren. Om een aantal punten te noemen:

1. *Benoeming en betaling van de accountant.* In onze voorstellen wordt vanaf nu de beloning met de rvc van de gecontroleerde onderneming afgesproken en niet met het bestuur. De rvc is benoemd om de belangen van de vennootschap en al haar stakeholders te dienen, toezicht te houden op het bestuur van de gecontroleerde onderneming en is zelf niet het object van controle. De band tussen bestuur en accountant wordt op dit vlak doorgeknipt.

»

2. De combinatie van controle en advies. De werkgroep is van mening dat multidisciplinaire organisaties en de specifieke expertise die wordt opgebouwd binnen de adviespraktijk van grote waarde is voor de kwaliteit van de accountantscontrole. Ook hebben ondernemingen belang bij geïntegreerde advisering over de diverse dimensies rondom een vraagstuk, zoals de juridische, fiscale, verslaggevings- en beheersingsaspecten. De rvc van de Nederlandse topholding van de accountantsorganisatie dient te bewaken dat commercie niet boven kwaliteit gaat en dat bij eventuele belangentegenstellingen de maatschappelijke functie van de organisatie voorop wordt gesteld. Op opdrachtniveau dient eveneens gewaarborgd te worden dat kwaliteit en onafhankelijkheid worden gesteld boven de mogelijkheid om adviesdiensten te leveren. Bij OOB's is het al niet meer mogelijk om bij dezelfde onderneming te controleren en te adviseren. Wij stellen voor om de OOB definitie verder uit te breiden waardoor dit bij een nog grotere groep organisaties niet langer mogelijk is.

3. Het leverage model. Wordt het geld verdiend door zoveel mogelijk junior mensen in te zetten op een opdracht of is er intensieve betrokkenheid van ervaren mensen die aandacht besteden aan goede coaching? Wij stellen rapportage van kwaliteitsindicatoren door accountantsorganisaties voor waar indicatoren ten aanzien van de inzet van partners en senior teamleden en de kwaliteit van coaching ook onderdeel van uit zullen maken. Op opdrachtniveau stellen wij voor dat de partner- en teamuren worden gerapporteerd aan de rvc van de gecontroleerde onderneming. Intensivering van de OKB's dient eveneens bij te dragen aan meer inzet van ervaren mensen op een controle opdracht. Daarnaast zullen de beoordelingen van teamleden over de kwaliteit van de coaching en de resultaten van algemene werknemerstevredenheidsmetingen een belangrijk onderdeel uitmaken van de beoordeling

van partners. Deze maatregelen zijn erop gericht om een passende leverage te bewerkstelligen die resulteert in kwalitatief goede controles.

4. Beloning voor kwaliteit versus commercie. Dat begint op kantoonniveau. Is het in deze sector mogelijk om te concurreren op kwaliteit? Wij denken dat dit mogelijk is. Door jaarlijks verplicht te rapporteren op kwaliteitsindicatoren gecombineerd met kantoor specifieke AFM rapportages kan de rvc van de gecontroleerde onderneming kwaliteit veel nadrukkelijker betrekken in de keuze voor een accountant. Die rvc heeft vanuit zijn verantwoordelijkheid als toezichthoudend orgaan bij de onderneming zelf ook primair belang bij een kwalitatief goede controle. Vervolgens de mensen binnen de kantoren. De rvc van de Nederlandse topholding die toezicht houdt op het bestuur krijgt een winstonafhankelijke beloning. Voor het bestuur zelf geldt hetzelfde en als er al sprake is van een deels variabele beloning dan dient deze gebaseerd te zijn op lange termijn doelstellingen die passen bij de maatschappelijke functie van de accountantsorganisatie. Ook het promotie- en beloningsbeleid voor alle andere partners en medewerkers dient primair te belonen voor kwaliteit. Het bestraffen van veronachtzaming van kwaliteit via onder andere een claw-back regeling hoort daar ook bij.

Het totaal van de maatregelen is erop gericht om te komen tot een verdienmodel waarin accountantsorganisaties concurreren op kwaliteit en het streven naar efficiency leidt tot innovatie en investeringen in effectievere controlemiddelen. Een verdienmodel waarin de rvc de accountant benoemt, mensen worden beloond voor kwaliteit, opdrachten worden uitgevoerd binnen een op kwaliteit en coaching gericht leverage model en waarin de combinatie van controle en advies op organisatieniveau een toegevoegde waarde heeft voor de kwaliteit van de individuele controles en adviezen.

# 7. DE JUISTE OPDRACHT-GEVER, EEN HELDERE OPDRACHT EN DUIDELIJKE RAPPORTAGE

Het accountantsberoep ligt onder een vergrootglas. De accountant speelt een relevante en belangrijke rol in de maatschappij en dus moeten wij van de maatschappij verwachten dat ze kritisch naar ons kijkt. Daarop moeten wij de samenleving het vertrouwen geven dat wij ons werk goed doen en dat ze op ons oordeel kan vertrouwen. Helaas maken wij dat niet altijd waar en ziet de maatschappij daar de gevolgen van. Sommigen spreken van incidenten, anderen van een structureel probleem. Feit is dat vooral deze incidenten erg zichtbaar zijn en aanleiding geven tot wantrouwen over onze prestaties. Dit nemen we niet weg als we niet heel duidelijk maken waar we voor staan.

## 7.1 De opdrachtgever

### WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“Accountants zouden zich los moeten maken van het bestuur van het gecontroleerde bedrijf. Binnen de huidige verhoudingen heeft de wetgever er alles aan gedaan om het maatschappelijk belang van de controle ondergeschikt te maken aan dat van het bestuur.

(...)

Wij zouden willen voorstellen dat accountants vanaf heden alleen nog opdrachten accepteren wanneer zij deze van de raad van commissarissen ontvangen. Bovendien moet de externe accountant in detail aan de raad van commissarissen rapporteren in plaats van aan het ondernemingsbestuur. We vinden voldoende aanwijzingen in onderzoek om hiervan een hard punt te maken. Onderzoek zegt ja, nu de praktijk nog.”

**Jan Bouwens en Jeroen Suijs,**  
beiden hoogleraar

“De wet laat nog steeds enige ruimte om de opdracht te laten verstrekken door het bestuur in plaats van door de aandeelhouders of de raad van commissarissen. Bij beursfondsen gebeurt dit al niet meer, maar daarbuiten schijnt het nog wel te

gebeuren. Er is mogelijk een aanpassing van het Burgerlijk Wetboek voor nodig.”

**Aukje de Vries, VVD**

“Opdrachtgeverschap ligt in Nederland formeel bij de AvA en wel via het audit committee van de rvc, welke vervolgens daarover verantwoording aflegt aan de AvA. Wanneer alles zuiver gaat, is dat een prima model. Daar kan de overheid buiten blijven. Wanneer de accountant of het audit committee ook nog eens langs de CFO gaat en hem of haar de kans geeft om met de kaasschaafmethode te besparen op accountantskosten of anderszins invloed op de opdracht uit te voeren, dat moet er uit! Het gaat hier om rolduidelijkheid en rolvastheid.”

**Gerben Everts, AFM**

“De accountant dient de controleopdracht te krijgen van de aandeelhoudersvergadering. Feitelijk zal hij moeten worden aangestuurd door de raad van commissarissen (audit committee) en dus niet door de bestuurders van de gecontroleerde onderneming.”

**Geert Koster, VEB**

»

“...een goeie accountant heeft maar één klant en dat is de samenleving. Hij bedient de samenleving. En als je de samenleving goed wilt bedienen als accountant, dan moet je de hand durven bijten die je voedt, namelijk de klant die betaalt voor jouw diensten. Daar moeten je tegen durven zeggen ‘luister eens klant, ik zet mijn handtekening niet, ik ga een persbericht uitsturen dat het hier niet deugt’. Ik noem maar even wat, een rode kaart trekken.”

**Jeroen Smit, onderzoeksjournalist**

“De accountant is onderdeel van het systeem, en kan het niet alleen. Daarom zullen we ervoor moeten zorgen dat commissarissen veel meer dan nu het geval is hun verantwoordelijkheid als opdrachtgever nemen.”

**Michael de Ridder, accountant**

“Commissarissen van ondernemingen zijn ook niet van alle blaam gezuiverd. Zolang de raad van commissarissen van ondernemingen toestaat dat de directie of zijzelf alles in het werk stelt om de

rekening van de accountant te verlagen, werk je daarmee ook disfunctionaliteit in de hand. Accountantscontrole van een hoge kwaliteit heeft een prijs en die moet ook worden betaald.”

**Peter Diekman, hoogleraar**

“Do we need global standards for audit committees? Should auditors solely engage with audit committees?”

**Gerben Everts, AFM**

“De maatschappij en de politiek begrijpen niet, of willen niet begrijpen, hoe moeilijk het is om een verklaring af te geven bij een groot internationaal concern. Ik zie in mijn RvC rol veel goede en professionele accountants, maar accountants moeten niet geaccepteerd en begrepen willen worden door de hele maatschappij. Baken je rol af en bepaal wie je opdrachtgever is. Leg verantwoording af over de kwaliteit van je werk aan die opdrachtgever. De RvC bijvoorbeeld, niet de hele maatschappij.”

**Peter Wakkie, commissaris**

Het accountantsberoep is ontstaan in een tijd dat als onderdeel van vrije marktwerking partijen die zakelijke relaties met elkaar aangingen, behoefte hadden aan een oordeel over de financiële verantwoording door een onafhankelijke, financieel deskundige partij, de accountant. De accountant werd dan op verzoek van de aandeelhouders of de bank benoemd en indirect ook door deze partijen betaald. Door de aandeelhouders aangezien de kosten van de accountant ten laste van de winst kwamen of indirect door de bank die een lagere rente in rekening bracht als er een goedgekeurde jaarrekening kon worden overlegd of überhaupt alleen financiering wilde verstrekken indien deze er was. Pas veel later heeft de wetgever besloten om de accountantscontrole wettelijk verplicht te stellen voor middelgrote en grote rechtspersonen.

Dit is wellicht wenselijk met het oog op de bescherming van aandeelhouders of schuldeisers die zelf onvoldoende in staat zijn om op te komen voor hun belang en accountantscontrole af te dwingen. Deze situatie heeft naar de mening van de werkgroep echter ook gezorgd voor een toenemende mate van onduidelijkheid over de rol en verantwoordelijkheid van de accountant. Er zijn partijen die menen dat als gevolg van de wettelijke verplichte accountantscontrole, de accountant voor de hele maatschappij werkt en geacht wordt alle mogelijke problemen binnen een bedrijf die de maatschappij zouden kunnen raken op te sporen en wereldkundig te maken. Hoe verder partijen afstaan van de financiële functie en van het werk van de accountant, hoe breder de verwachtingen over de accountant lijken te zijn. Hieraan zal de accountant niet snel kunnen voldoen en het is de vraag of dat überhaupt het doel is van de accountantscontrole. Het is daarom van belang dat veel duidelijker wordt afgebakend voor wie de accountant zijn werk doet, wie in formele zin vertrouwen mag ontlenen aan de controleverklaring en wie de accountant dus ook rechtstreeks kan aanspreken op zijn werk en de consequenties daarvan. Los daarvan staat het iedereen vrij staat om vast te stellen dat de accountant een controleverklaring heeft afgegeven bij een jaarrekening en daar voor zichzelf een conclusie aan te verbinden.

Hierbij dient wel in het oog gehouden te worden wat het primaire doel is van de jaarrekening zelf. Als we kijken naar het doel van financiële verslaggeving dan valt op dat de IASB in het Conceptual Framework aangeeft (OB2) dat “The objective of general purpose financial reporting is to provide

financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions about providing resources to the entity. Those decisions involve buying, selling or holding equity and debt instruments, and providing or settling loans and other forms of credit". De Nederlandse Richtlijnen voor de jaarverslaggeving lijken zich te richten op een bredere groep gebruikers, bijvoorbeeld waar het specifieke organisaties betreft waarvoor specifieke richtlijnen zijn opgenomen. Maar ook in het Stramien (alinea 10) wordt gesteld dat het beschikbaar stellen van jaarrekeningen die de behoeften van verschafters van risicokapitaal dekken eveneens voldoet aan de meeste behoeften van andere gebruikers, voor zover zulks door jaarrekeningen kan geschieden. Hier richten de richtlijnen voor de jaarverslaggeving zich dan ook in sterke mate op.

De verslaggevingsregels die van toepassing zijn op ondernemingen (voor andere organisaties kan dit anders liggen) zijn dus in de praktijk sterk gericht op informatieverschaffing ten behoeve van de bedrijfseconomische besluitvorming door kapitaalverschaffers (aandeelhouders en schuldeisers). Hoewel deze informatie nuttig kan zijn voor andere gebruikers is de jaarrekening hier niet primair voor bedoeld en op ingericht. Dit is ook van invloed op de gebruikers waar de controleverklaring zich primair op richt. Immers, het is moeilijk voorstelbaar dat de controleverklaring bij de jaarrekening voor een breder publiek is bedoeld dan het publiek waarvoor de jaarrekening zelf primair is bedoeld. De suggestie dat dat wel zo zou zijn kan slechts leiden tot teleurstellingen bij vermeende belanghebbenden.

Formeel krijgt de accountant de controle opdracht van de aandeelhouders en rapporteert hij aan hen. Dat is dus de primaire stakeholder voor wie de accountant zijn werk uitvoert en die mag vertrouwen op het oordeel van de accountant. De accountant werkt echter voor een bredere doelgroep dan slechts de aandeelhouders. Andere financiers, zoals banken bijvoorbeeld die waarde hechten aan een controleverklaring bij de jaarrekening alvorens financiering te verschaffen. In de praktijk ziet de werkgroep ook dat als ondernemingen niet onder de wettelijk verplichte controle vallen (kleine rechtspersonen) en de behoefte aan accountantscontrole wordt bepaald door de markt, accountantscontrole nagenoeg uitsluitend plaatsvindt op verzoek van deze stakeholders: aandeelhouders (bijvoorbeeld de moeder-onderneming) of banken. Dit zijn ook de partijen die in de praktijk de kosten van de controle (indirect) dragen. Ook in internationale context waar in sommige gevallen een veel beperktere wettelijke controleplicht geldt lijkt dit het geval te zijn. Deze partijen, of hun vertegenwoordigers cq. belangenbehartigers, zijn over het algemeen ook redelijk goed in staat om het werk van de accountant te duiden. Andere partijen kunnen ook baat hebben bij of vertrouwen ontlenen aan het werk dat de accountant voor deze directe stakeholders doet. Het is wel de vraag of deze partijen mogen verwachten dat de accountant hun belangen vertegenwoordigt, als zij de accountant daarvoor geen specifieke opdracht geven.

Op dit moment wordt de controleverklaring bij een onderneming gericht aan de aandeelhouders. Het is duidelijk dat de accountant voor een bredere groep stakeholders werkt en dat deze adressering niet aansluit bij de maatschappelijke verwachting. De accountant werkt echter ook niet voor de hele maatschappij. De werkgroep pleit voor een adressering die beter aansluit bij de primaire doelgroep van de verklaring: de aandeelhouders en schuldeisers van de rechtspersoon plus in specifieke gevallen de concreet benoemde andere belanghebbenden. Hiermee maakt de accountant beter duidelijk voor wie hij wel werkt en daarmee is naar de mening van de werkgroep ook duidelijker voor wie hij niet werkt.

Men kan zich afvragen of het uitgaande van deze doelgroep passend is dat de aandeelhouders formeel de accountant de opdracht verstrekken tot het uitvoeren van de accountantscontrole. Immers, als de accountant niet alleen voor de aandeelhouders werkt, maar ook voor de schuldeisers dan zou het passend zijn als de opdracht wordt verstrekt door een orgaan dat zowel de aandeelhouders als de schuldeisers vertegenwoordigt. De rvc zou hiervoor in aanmerking komen ware het niet dat de rvc een bredere verantwoordelijkheid heeft dan alleen het waarborgen van de belangen van de aandeelhouders en de schuldeisers. De werkgroep is van mening dat dit aspect van de formele benoeming minder relevant is zolang duidelijk is voor wie de accountant werkt. Wettelijk is het al lang geregeld dat de aandeelhouders dan wel de rvc de opdracht verstrekken en slechts bij hoge uitzondering het bestuur. In de aangepaste EU richtlijn wordt de selectie van de accountant en voordracht aan de algemene

vergadering bij Public Interest Entities formeel belegd bij de audit committee. De praktijk leert echter dat het bestuur vaak een belangrijke rol vervult in het proces van selectie van de accountant. Accountants hadden het echter niet moeten laten gebeuren dat het bestuur in veel gevallen de materiële opdrachtgever is geworden. Dat is tegen de geest van de wettelijke regeling en ondermijnt een waarborg in het systeem van corporate governance. De werkgroep ziet twee maatregelen om beter te waarborgen dat het opdrachtgeverschap ook in de praktische uitvoering op het juiste niveau komt te liggen. Ten eerste dient het de accountant verboden te worden om zelfstandig een opdracht te accepteren die niet door de rvc (of aandeelhouder) of Raad van Toezicht wordt verstrekt bij ondernemingen waar een dergelijk orgaan is ingesteld. De werkgroep meent dat dit ook geregeld zou moeten worden in de Code Corporate Governance, aangezien het in een goed systeem van corporate governance allereerst aan de algemene vergadering (AvA of vergelijkbaar orgaan) en rvc zou moeten zijn om te zorgen dat dit in alle gevallen op deze wijze wordt georganiseerd.

Een puur formele benoeming door de rvc en algemene vergadering zal in de praktijk echter slechts een beperkte impact hebben op de daadwerkelijke verhoudingen tussen accountant en bestuur. Om die reden zouden de bepalingen voor zowel de accountant als de rvc (via de Code Corporate Governance) verder moeten gaan. Aan wie de proposal wordt gepresenteerd, wie het honorarium vaststelt en aan wie wordt gerapporteerd is evenzeer van belang. Ook hiervoor stelt de werkgroep voor dat dit de aandeelhouder, rvc of rvt dient te zijn, of een vergelijkbaar orgaan bij organisaties waar de hiervoor genoemde organen geen onderdeel zijn van de governance.

Het zou ook wenselijk zijn als de rvc bij de algemene vergadering waarin over de benoeming van de accountant na een proposal proces wordt gestemd, concreter aan dient te geven op basis waarvan die accountant wordt geselecteerd. Bijvoorbeeld door in detail in te gaan op de beoordeling van de te benoemen accountant op een aantal aspecten van kwaliteit (zoals AFM bevindingen) en het honorarium ten opzichte van de andere kantoren die zijn uitgenodigd om een proposal uit te brengen. Zie maatregel 7.2.

#### **In te voeren maatregelen**

- **4.1** De accountant mag een controle-opdracht of verzoek tot het uitbrengen van een proposal voor een controle-opdracht slechts aanvaarden als hij deze rechtstreeks heeft ontvangen van de algemene vergadering (of vergelijkbaar orgaan) of van het toezichthoudend orgaan (rvc, rvt of vergelijkbaar orgaan), als hij de proposal presenteert aan dit orgaan, als zijn honorarium wordt afgesproken met dit orgaan en als hij rapporteert aan dit orgaan. De accountant accepteert dus geen situatie waarin het bestuur de facto de accountant selecteert en benoemt, tenzij de bestuurder en aandeelhouder dezelfde persoon zijn en geen toezichthoudend orgaan aanwezig is. Indien de aandeelhouders en het toezichthoudend orgaan in gebreke blijven dan dient de (beoogd) accountant het bestuur te adviseren om de NBA te benaderen ten behoeve van de benoeming van een accountant.
- **4.2** De accountant richt de controleverklaring aan de aandeelhouders en schuldeisers, en in specifieke gevallen aan concreet benoemde andere belanghebbenden, van de rechtspersoon.

#### **7.2 De opdracht: reikwijdte van de controle**

Het is duidelijk dat de maatschappij meer verwacht van de accountant dan op basis van de COS en ISA binnen de reikwijdte van de controle valt, in het bijzonder op het gebied van fraude en continuïteit. Daarnaast geven stakeholders aan dat ze een grotere rol van de accountant verwachten ten aanzien van niet-financiële informatie. Ook hier valt op dat er verschillen bestaan tussen de verwachtingen van de verschillende stakeholdergroepen. In lijn hiermee wordt in het research report 'Improving Confidence in the



## WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“Echter, de door de politiek en accountants genomen maatregelen zullen niet afdoende blijken, want de kern van het probleem — de vaagheid van wat een controle eigenlijk oplevert en voor wie — wordt er niet door aangepakt.

Hoe groot dit probleem is, blijkt uit wetenschappelijk onderzoek: er bestaat al tientallen jaren een onverminderd grote verwachtingskloof tussen wat belanghebbenden denken dat accountants doen en wat de controle feitelijk behelst.”

**Joost van Buuren, universitair hoofddocent**

“Het stelselmatig ontkennen van de rol van een accountant in het onderkennen van fraude is daarvan een voorbeeld. Het maatschappelijk verkeer denkt: daar is een accountant langs geweest, dus het zal wel kloppen.

(.....)

Ik denk dat er in de toekomst veel meer zaken op het bordje van de accountant kunnen komen, waar hij met een goed geweten naar moet kijken: wat kan ik daarin betekenen? Risico's zorgvuldig wegen, controles van financiële verslaggeving, risico's in de financiële sector. Breder over de governance, duurzaamheid, en uiteindelijk integrated reporting, enzovoort. Daarover komt de vraag: moeten we dat niet onafhankelijk laten toetsen? En als je dat dan aan de accountant vraagt, ben je in een keer klaar.”

**Gerben Everts, AFM**

“Daar ben ik erg traditioneel in: laat de accountant eerst maar eens zijn wettelijke taak zonder meer goed uitvoeren. Pas daarna komen andere vormen van assurance in beeld. Op dit gebied heeft de accountant pas recht van spreken, als op zijn eigenlijke werk niets meer is aan te merken.”

**Marcel Pheijffer, hoogleraar**

“Hierin verzoek ik de regering om in de accountantsverklaring ook oog te hebben voor de continuïteit, zodat een bedrijf of instelling niet na een maand of jaar failliet gaat als het misgaat. Dat moet duidelijk uit de accountantsverklaring blijken.”

**Henk Nijboer, PvdA**

“Hoewel het voorspellen van een bankroet niet het doel is van de accountantscontrole, gaan beleggers en andere belanghebbenden bij een

onderneming er toch vanuit dat een accountant tijdig waarschuwt als het mis dreigt te gaan. Maar hoe goed zijn accountants eigenlijk in het voorspellen van ernstige problemen?

(....)

Dat neemt niet weg dat uit alle onderzoeken bij elkaar de indruk ontstaat dat accountants wel wat hulp kunnen gebruiken bij het bestuderen van de glazen bol. Die hulp is er in de vorm van mathematische voorspellingsmodellen zoals de Z-score van de Amerikaanse hoogleraar Edward Altman of de OK-Score van de Nederlander Willem Okkerse.”

**FD (redactie)**

“Er is één sector waar het wel heel lastig voor is hoor en daar ben ik zelf ook niet helemaal over uit en dat is namelijk de financiële. Want banken bestaan bij de gratie van vertrouwen en als de accountant zegt ‘nou deze bank, we moeten nog zien of die het einde van het jaar redt’ dan is de bank al ten onder.”

**Henk Nijboer, PvdA**

“Bij faillissement of malversaties moet de accountant volledige openheid geven over zijn werkzaamheden. Bij een faillissement binnen een jaar na afgifte van een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud, zal hij volledige inzage moeten geven in zijn controledossier. Dat geldt jegens iedereen: AFM, tuchtrechter, curatoren en iedere belanghebbende. Een beroep op geheimhouding is in dat geval onwenselijk.”

**Geert Koster, VEB**

“Eerst moet de jaarrekeningcontrole volledig op orde komen. Een belangrijke pilaar van vertrouwen is dat een bedrijf geverifieerde informatie kan overleggen waarmee het documenteert in staat te zijn (geweest) waarde te creëren. De verificatie heeft op zichzelf veel waarde.”

**Jan Bouwens, hoogleraar**

“Ik zou alleen graag een ander debat willen. Geen debat met de pretentie dat we een systeem kunnen ontwerpen dat boekhoudschandalen uitsluit. Maar een debat over hoeveel zekerheid accountants nu eigenlijk kunnen leveren, wie daarvoor wil betalen, en wat het mag kosten.”

**Kees Camfferman, hoogleraar**

Value of Audit' van YouGov in opdracht van het Britse Financial Reporting Council hierover bijvoorbeeld het volgende gemeld:

*"In fact all the stakeholders that we spoke to have a good understanding of what the statutory remit of Audit is. An expectation gap does emerge between Auditors and wider stakeholders around the intended benefit of this remit. Those within Audit see it as one of many tools to protect the public, whereas others see it as the primary protection that investors and society have against corporate malpractice and financial failure."*

Stakeholders die meer direct inzicht hebben in het werk van de accountant en meer vertrouwen hebben in het werk van accountants zien de accountant als een schakel binnen het totale governance systeem die primair verantwoordelijk is voor de jaarrekeningcontrole. Stakeholders die verder van accountants afstaan en minder vertrouwen hebben in het werk van accountants, zijn van mening accountants er zijn om de maatschappij te behoeden voor al het mogelijke falen binnen ondernemingen.

Het meest concreet wordt deze discussie als het gaat om het ontdekken van fraude en het voorspellen van discontinuïteit. De meest verregaande verwachtingen worden bijvoorbeeld uitgesproken door:

- Gerben Everts, de verwachting van het maatschappelijk verkeer inzake fraude verwoordend:  
*"Het maatschappelijk verkeer denkt: daar is een accountant langs geweest, dus het zal wel kloppen"*
- Henk Nijboer inzake continuïteit: *"Hierin verzoek ik de regering om in de accountantsverklaring ook oog te hebben voor de continuïteit, zodat een bedrijf of instelling niet na een maand of jaar failliet gaat als het misgaat. Dat moet duidelijk uit de accountantsverklaring blijken."*

Daar staat bijvoorbeeld een meer beperkte visie over de rol van de accountant, gericht op de verificatie van historische informatie, binnen het financiële systeem tegenover:

- Jan Bouwens: *"Een belangrijke pilaar van vertrouwen is dat een bedrijf geverifieerde informatie kan overleggen waarmee het documenteert in staat te zijn (geweest) waarde te creëren. De verificatie heeft op zichzelf veel waarde."*

Ook van diverse commissarissen, horen wij dat zij vinden dat een aantal partijen binnen het maatschappelijk debat de rol van de accountant te breed trekt en daarmee een verwachting heeft die niet realistisch is. Zij stellen voor om die verwachting veel beter te managen en duidelijk te zijn over wat een accountant wel en niet doet. Dat geldt zowel voor de doelgroep waarvoor de accountant werkt als de reikwijdte van de controle die hij vervolgens uitvoert. Werkt de accountant bijvoorbeeld alleen voor de zittende aandeelhouders, die de opdracht mogelijk delegeren naar de rvc, of voor de hele maatschappij? Het standpunt van een commissaris die wij spraken was dat het niet zo kan zijn dat anderen dan de direct betrokkenen die de opdracht hebben verstrekt aanspraak kunnen maken op rechten gerelateerd aan het werk van de accountant.

Ten aanzien van de reikwijdte blijkt duidelijk dat de accountant daarover niet helder is. Een stakeholder illustreerde dit als volgt: "Dan zeg je dat je controle niet gericht is op het ontdekken van fraude, maar vervolgens dat je er toch een beetje naar kijkt. En dat je geen waarborg geeft voor het voortbestaan van de onderneming, maar toch zeg je er soms wel iets over. Wees duidelijk. Doe het niet, en dat zou mijn advies zijn, of doe het goed."

Ten aanzien van de continuïteit is een cruciale vraag wat de toegevoegde waarde is van de accountant bij het beoordelen van de levensvatbaarheid van een onderneming. Dient deze beoordeling onderdeel te zijn van het werk van de accountant of dienen stakeholders deze beoordeling zelf te maken op basis van de informatie die onder andere via de jaarrekening wordt verschaft over de kasstromen,

winstgevendheid en balansposities van de onderneming. Het is duidelijk dat een deel van de stakeholders verwacht dat accountants waarschuwen voor continuïteitsrisico's. Dat is echter iets anders dan het voorspellen van een faillissement. De werkgroep is van mening dat de accountant relevante informatie kan verstrekken over continuïteitsrisico's, maar dat het voorspellen van een faillissement van een andere orde is. Sommige stakeholders wijzen op bestaande modellen zoals de Z-score en het OK-model van Okkerse. Kredietbeoordelaars gebruiken hun eigen modellen om dergelijke risico's in te schatten. Men zou ervoor kunnen pleiten dat accountants die modellen gaan invullen en dan de uitkomsten communiceren naar de maatschappij. Naar de mening van de werkgroep is dat geen logische situatie en levert de accountant daarmee ook geen toegevoegde waarde. Marktpartijen hebben deze modellen zelf tot hun beschikking en kunnen op basis van de door de accountant gecontroleerde jaarrekeninginformatie deze zelf invullen en hun eigen conclusies trekken.

De rol van de accountant moet gericht zijn op de specifieke toegevoegde waarde die hij kan leveren op basis van de informatie en inzichten die hij tijdens zijn controle verkrijgt. Twee modellen zijn reeds uitgetoetst in de praktijk. Het eerste is het model waarbij de accountant op uitzonderingsbasis rapporteert bij continuïteitsrisico's. Het voordeel van dat model is dat het een specifiek signaal afgeeft naar de lezer van de controleverklaring wanneer een onderneming in de gevarezone terecht is gekomen. Het nadeel is dat het vereist dat ergens in een continuüm een arbitraire lijn getrokken wordt voor het moment dat het risico op discontinuïteit significant is versus het moment waarop dat nog niet het geval is. Dat punt is erg arbitrair en kan ook een self fulfilling prophecy creëren. Zoals Jan de Rooy het verwoordde op Accountant.nl: *"...elke organisatie is voortdurend een beetje gezond, maar ook een beetje failliet"*. Het tweede is het model waarin de accountant standaard rapporteert over de continuïteit van de onderneming. Dit heeft als mogelijk voordeel dat het meer recht kan doen aan de nuance en geen zwart-wit benadering vereist, maar het nadeel is dat passages in de verklaringen al snel standaardteksten worden.

De werkgroep ziet de oplossing in een model waarin wordt gereflecteerd op de belangrijkste risico's voor de continuïteit van de onderneming en waarin wordt aangegeven hoe belangrijk deze risico's zijn. Iedere onderneming heeft te maken met continuïteitsrisico's. Deze verschillen per onderneming, maar ook de omvang en mate waarin ze acuut zijn verschillen. Een meer genuanceerde analyse van deze risico's doet beter recht aan dit vraagstuk.

De werkgroep meent dat het uitgaande van deze gebruikersbehoefte en gezien de plaats van de accountant binnen de totale governance gepast zou zijn als de onderneming zelf in haar jaarrekening of jaarverslag verplicht wordt om een genuanceerde analyse op te nemen van haar continuïteitsrisico's. Het is in de eerste plaats het management van de onderneming dat verantwoording dient af te leggen over de financiële situatie, strategie en risico's van de onderneming en niet de accountant. Bovendien biedt het jaarverslag of de jaarrekening meer mogelijkheden voor een uitgebreide en genuanceerde analyse dan de controleverklaring. Indien deze situatie wordt bereikt, kan de accountant in zijn controleverklaring, of een afzonderlijke beoordelingsverklaring, een expliciet oordeel geven over deze analyse. In dit model is de verhouding tussen de onderneming en de accountant zoals deze hoort te zijn: de onderneming legt verantwoording af en de accountant geeft daar een oordeel bij. Door expliciet te rapporteren over het oordeel ten aanzien van de risico- en continuïteitsanalyse van het management wordt meer duidelijkheid verschaft aan de belanghebbenden bij de verklaring over wat de accountant exact toevoegt aan de andere informatie die de belegger reeds tot zijn beschikking heeft voor zijn oordeelsvorming. Deze rapportageverplichting door het bestuur zou door de wetgever opgelegd moeten worden zodat de accountant hier vervolgens een oordeel over kan geven.

Ten aanzien van fraude staan volgens de werkgroep verscheidene wegen open. Eén mogelijkheid is dat uitgebreid fraude onderzoek standaard onderdeel wordt van iedere accountantscontrole. Een tweede optie is dat fraude onderzoek juist volledig wordt weggenomen uit de scope van een accountantscontrole. Het is dan aan de aandeelhouders om al dan niet te besluiten met enige regelmaat een

accountant of andere expert in te schakelen om fraude onderzoek te doen bij de onderneming. Beide wegen maken een einde aan de halfslachtige benadering van het fraudevraagstuk binnen de huidige regelgeving, maar zijn naar de mening van de werkgroep niet wenselijk. Fraude is maatschappelijk gezien een belangrijk onderwerp. De accountant kan en moet als poortwachter bij de aanpak en bestrijding daarvan een rol spelen. Niets doen ten aanzien van fraude sluit niet aan bij de verwachting van de maatschappij. Daarom wordt voorgesteld in de controle meer aandacht, tijd, mensen en middelen te besteden aan frauderisico's. Uitgebreid fraude onderzoek als onderdeel van iedere controle zou echter financieel onverantwoord zijn aangezien hierdoor de kosten van de accountantscontrole significant zouden toenemen. De werkgroep pleit voor een middenweg waarbij binnen het systeem van corporate governance een belangrijke rol wordt ingeruimd voor de afstemming tussen de rvc (of ander toezichthoudend orgaan) en de accountant over de onderkende frauderisico's en het onderzoek dat de accountant doet ten aanzien van deze risico's. Daarnaast ziet de werkgroep hier een noodzaak tot innovatie in de accountantscontrole door het gebruik van tools als data-analyse bij het identificeren van verslaggevingsfraude. Controles moeten op dit punt versterkt en geïntensiveerd worden.

Ten slotte heeft de werkgroep de oproep om de rol van de accountant te verbreden naar niet-financiële informatie en integrated reporting alsmede de kritiek hierop afgewogen. De controleverklaring is hooguit zo relevant als de informatie waarop deze betrekking heeft. Het is dus zeker mogelijk om de verklaring en de rol van de accountant relevanter te maken door deze uit te breiden naar andere informatie die relevant is voor de gebruiker van de jaarrekening. Naar de mening van de werkgroep is terughoudendheid hier echter gepast. De maatregelen die op korte termijn genomen worden dienen gericht te zijn op de gebieden waar de relevante stakeholders op dit moment een rol van de accountant verwachten, die niet door de accountant wordt waargemaakt. De behoefte aan een uitbreiding van de rol van de accountant kan worden onderzocht in een verdergaande stakeholderdialoog, maar dient in beginsel aan de vrije markt te worden overgelaten. Daar waar stakeholders behoefte hebben aan deze rol kunnen zij ondernemingen ertoe bewegen om namens hen een accountant in te huren om op deze informatie een bepaalde vorm van assurance te geven. Dit is ook de situatie waarin het accountantsberoep is ontstaan en gegroeid. Een situatie waarin marktpartijen behoefte hadden aan zekerheid van een onafhankelijke, deskundige partij zonder dat daartoe enige wettelijke verplichting bestond. Pas later is de rol wettelijk verankerd vanwege het belang dat aan de accountantscontrole werd toegekend. Naar de mening van de werkgroep is het belangrijk dat het accountantsberoep haar toegevoegde waarde voor de maatschappij moet blijven bewijzen in een marktomgeving die wordt beïnvloed door de behoefte van verstrekkers en gebruikers van informatie. Wettelijke verankering dient beperkt te blijven tot situaties waarin de door de accountant toegevoegde zekerheid van groot belang is en individuele belanghebbenden niet zelfstandig in staat zijn om het verkrijgen van deze zekerheid te regelen.

Wel blijkt dat er reeds een verschil bestaat in de verwachting die belanghebbenden hebben ten aanzien van de rol van de accountant bij het jaarverslag en de rol zoals de accountant die formeel vervult. Een deel van de gebruikers verwacht dat de accountant een concreter oordeel geeft over de continuïteitsanalyse, risicoparagraaf en de corporate governance informatie. Mede in het licht van het vraagstuk over de rol van de accountant ten aanzien van continuïteitsrisico's zoals hiervoor geschetst, is de werkgroep van mening dat aan deze behoefte tegemoet gekomen kan worden. Dit kan door de accountant expliciet te laten rapporteren over zijn oordeel over de risicoparagraaf en de corporate governance informatie in het jaarverslag, in plaats van dit meer impliciet besloten te laten liggen in het totaaloordeel. Daarnaast dient als onderdeel hiervan de rol van de accountant bij het jaarverslag veel duidelijker te worden voor de gebruikers. De inhoud van het jaarverslag is meer kwalitatief van aard en bevat deels meningen en verwachtingen. De mate van zekerheid die de accountant hierbij kan verschaffen is anders dan bij de jaarrekening. De werkgroep stelt voor om de rol van de accountant bij het jaarverslag expliciet te maken door bij het jaarverslag een afzonderlijke beoordelingsverklaring op te nemen of een oordeel waarin die mate van zekerheid wordt gegeven te integreren in de controleverklaring.

## In te voeren maatregelen

- 4.3 De accountant geeft een afzonderlijke beoordelingsverklaring af bij het jaarverslag (zoals bedoeld in art. 2:391 BW). In deze beoordelingsverklaring bij het jaarverslag geeft de accountant expliciet zijn oordeel over de risicoparagraaf, continuïteitsanalyse en corporate governance informatie zoals opgenomen in dat jaarverslag. Indien nodig geeft de accountant een aanvullende reflectie op deze onderwerpen. De NBA brengt nadere regelgeving uit voor de uit te voeren werkzaamheden in het kader van deze beoordelingsverklaring. Onderzocht wordt of het, gezien de andere mate van zekerheid die wordt verschaft, mogelijk is om dit expliciete oordeel bij het jaarverslag op te nemen als afzonderlijk onderdeel van de controleverklaring bij de jaarrekening.  
NB: voor een goede werking van deze maatregel dienen de vereisten voor het jaarverslag aangepast te worden, zie ook hoofdstuk 10.
- 4.4 De accountant rapporteert expliciet aan de rvc (of vergelijkbaar toezichhoudend orgaan) over de risico's op de onder COS 240 vallende vormen van fraude met mogelijk materiële impact op de jaarrekening die hij onderkent, stemt met de rvc het werkprogramma af dat hij uitvoert ten aanzien van die risico's en rapporteert specifiek over de door hem uitgevoerde werkzaamheden. De inzet van data-analyse dient onderdeel te zijn van het controleplan dat is gericht op de afdekking van fraude risico's. De NBA brengt nadere regelgeving of een handreiking uit over de uit te voeren werkzaamheden en de afstemming met en rapportage aan de rvc ten aanzien van fraude. Indien een fraudegeval zich voordoet rapporteren zowel rvc als accountant aan de algemene vergadering (of vergelijkbaar orgaan) in hoeverre dit gerelateerd is aan een door rvc en accountant onderkend fraude-risico en over de evaluatie van rvc en accountant van de uitgevoerde controlewerkzaamheden rondom dit frauderisico.

## WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“Die publieke managementletters zijn uniek in eenvoud en in kracht” (...) “Het slaat echt een brug tussen de vertrouwelijkheid waar individuele accountants tot op heden altijd zo aan hechten en het publiek dat geïnformeerd wil worden.”

**Gerben Everts, AFM**

“Wij vinden dat er meer financiële informatie in de accountantsverklaring moet staan dan nu verplicht is. Dat is belangrijk voor de aandeelhouders.”

**Aukje de Vries, VVD**

“...het opnemen van meer informatie in de accountantsverklaring, zoals de belangrijkste risico's voor continuïteit, de methode, de betrouwbaarheid van de methode en de materialiteitsvereisten. In internationaal verband wordt gewerkt aan uitbreiding van de standaarden voor een meer informatieve accountantsverklaring. Ik ben daar ook zeer voor.”

**Jeroen Dijsselbloem, minister van Financiën**

“De accountant dient te rapporteren met een uitgebreide accountantsverklaring, waarin hij ingaat op zijn controle én zijn bevindingen. Zo nodig moet hij tijdens de aandeelhoudersvergadering nog een toelichting geven. Hij moet daar op vragen eerlijk kunnen antwoorden zonder te worden gehinderd door geheimhouding. De accountant moet zich bewust zijn van zijn maatschappelijke rol: een kritisch controleur die tijdig waarschuwt.”

**Geert Koster, VEB**

“Ondernemerskoepel VNO-NCW is mordicus tegen opheffing van de geheimhoudingsplicht van accountants. De controle functioneert alleen als vertrouwelijkheid is gewaarborgd. Beleggers daarentegen willen dat de accountant gedeeltelijk of zelfs geheel wordt ontheven van de geheimhoudingsplicht.”

**Accountant.nl**

### 7.3 De rapportage

Er bestaat duidelijk behoefte aan meer informatieverschaffing door de accountant over zijn werk en zijn bevindingen. In recente jaren heeft de NBA het initiatief genomen tot het uitbrengen van publieke managementletters en hebben accountants een meer actieve rol gespeeld tijdens veel AvA's van beursgenoteerde ondernemingen. Beide initiatieven zijn nagenoeg unaniem positief ontvangen door stakeholders.

Over het boekjaar 2013 hebben diverse accountants ook al een uitgebreidere controleverklaring uitgebracht waarin in ieder geval aandacht werd besteed aan de zogenoemde 'Key Audit Matters', continuïteit en in een aantal gevallen materialiteit en scope. Ook hierop is over het algemeen positief gereageerd waarbij stakeholders ook suggesties voor verbetering hebben aangedragen.

De werkgroep vindt het van belang dat aan deze initiatieven een vervolg wordt gegeven en dat ze deels verplicht worden gesteld. Niet alleen geeft het meer inzicht aan de gebruikers van de verklaring, maar het doet ook meer recht aan de genuanceerde en complexe omgeving en situatie waarin de accountant werkt. In die omgeving past een genuanceerde rapportage die verder gaat dan slechts een oordeel of de jaarrekening goed of fout is.

Ook heeft de werkgroep met partijen gediscussieerd en discussies gevolgd over een verdere uitbreiding van de rapportage door accountants en hieraan gerelateerd de wens of noodzaak om al dan niet vast te houden aan de huidige geheimhoudingsplicht. Deze discussie richt zich bijvoorbeeld op wel of niet openbaar maken van de management letter, of de belangrijkste punten daaruit, van de accountant. De werkgroep stelt voor dat de beroepsgroep hierover actief in debat treedt met alle relevante stakeholders en dat op basis daarvan wordt gestreefd te komen tot een duidelijk en werkbaar model waar alle betrokken partijen zich in kunnen vinden. Voordat dit is afgerond raden wij aan te werken vanuit het uitgangspunt dat de aandeelhouders binnen het huidige systeem van governance zelf gebruik moeten maken van de tot hun beschikking staande middelen om desgewenst van de rvb en rvc te eisen dat de gewenste informatie wordt verstrekt. De accountant is er niet om een onvoldoende functionerende of transparante rvc of rvb te vervangen. Uiteraard dient de accountant die informatieverstrekking door de rvb of rvc wel mogelijk te maken.

#### **In te voeren maatregelen**

- 4.5 Bij alle OOB's en door de NBA aan te wijzen andere instellingen geeft de accountant een uitgebreide controleverklaring af. Daarin geeft hij meer inzicht in de aandachtspunten van zijn controle, de controlemethodiek en uitgevoerde werkzaamheden en de gehanteerde materialiteit. Over de door de onderneming gerapporteerde continuïteitsrisico's rapporteert hij in de beoordelingsverklaring bij het jaarverslag. Ook voert de accountant actief het woord op de AvA (of vergelijkbaar orgaan) om zijn werkzaamheden toe te lichten. Dit stemt de accountant vooraf af met de rvc (of vergelijkbaar orgaan). Indien hem dit niet wordt toegestaan dient hij de opdracht niet te accepteren.
- 4.6 De accountant dient de rvc en rvb (of vergelijkbare organen) te allen tijde toe te staan om in het jaarverslag of tijdens de algemene vergadering informatie te verstrekken over de inhoud van de managementletter. De accountant ziet er in dat geval op toe dat deze informatie juist en evenwichtig is.

#### Nader te onderzoeken maatregelen

- 4.7 Gezien de huidige geldende wettelijke geheimhoudingsplicht, onderzoeken de beroepsgroep en stakeholders in hoeverre het wenselijk en mogelijk is dat de accountant pro-actief rapporteert over de punten in zijn managementletter (of board report). Dit geldt ook voor de op aangegeven van de accountant doorgevoerde correcties en of in meer gevallen dan nu een spreekplicht zou moeten gelden voor de accountant. Tot dit onderzoek is afgerond maakt de accountant duidelijk dat als aandeelhouders van mening zijn dat het management of de rvc actiever of uitgebreider dienen te rapporteren, zij dit moeten oplossen binnen hun eigen governance met de middelen die ze daarvoor hebben.

### 7.4 Grenzen verplichte controle en OOB definitie

## WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“Zijn we een professie ten behoeve van het publiek belang of een industrie ten behoeve van de markt? In het tweede geval moet je de controleverplichting afschaffen. In het eerste geval is mijn remedie: verhoog de grens voor verplichte controle drastisch - breidt wel de definitie van OOB uit - en maak waar dat openbaar belang speelt, het toezicht nog scherper dan nu.”

**Marcel Pheijffer, hoogleraar**

“Er is een discussie te voeren over de vraag of je die grens voor de verplichte accountantscontroles moet oprekken, bijvoorbeeld in ruil voor een grotere hoofdelijke aansprakelijkheid van ondernemers.”

**Eddy van Hijum, CDA**

“Aanpassing van de verplichtingen tot wettelijke controle; zwaardere normen en verscherping van het toezicht aan de bovenkant van de markt (in ieder geval het OOB-segment). Afschaffing van de

controleplicht aan de onderkant van de markt (grootste deel MKB-segment).”

**TUACC**

“Om transparantie en zekerheid een boost te geven, zouden we bijvoorbeeld de lijst van OOB's kunnen uitbreiden.”

**Roland van Vliet, fractie Van Vliet**

“De oproep die ik ook graag wil doen is om te zorgen dat we die druk erop houden. Dat we de niet alleen de woningcorporaties (...) opschalen naar wat dan heet organisaties van openbaar belang. (...) Eigenlijk vinden we dat heel veel van dit soort sectoren, met publiek geld gefinancierd, groot maatschappelijk belang ook onder die kwalificatie moeten komen.”

**Gerben Everts (parlementaire enquête woco's), AFM**

Zoals hiervoor geschetst voert de accountant zijn taak van oudsher uit voor partijen die in een marktomgeving opereren en transacties aangaan. De accountant heeft zijn toegevoegde waarde voor die belanghebbenden vele jaren bewezen. Ook tegenwoordig zien wij nog steeds veel situaties waarin marktpartijen zonder dat hiertoe een wettelijke verplichting bestaat, waarde zien in het inschakelen van een accountant. De wettelijke verplichting heeft voordelen voor belanghebbenden die zelf onvoldoende in staat zijn om de onderneming ertoe te bewegen in hun belang controle door een accountant uit te laten voeren of zelf een accountant te benoemen. De werkgroep constateert echter ook dat de wettelijke controleplicht leidt tot onduidelijkheid over de rol van de accountant in het bedrijfseconomische verkeer. Een aantal partijen is van mening dat een wettelijk geregelde taak met zich meebrengt dat de accountant een rol vervult voor de hele maatschappij ten aanzien van alles wat er binnen een onder-

neming speelt. Andere partijen zijn van mening dat de wettelijke regeling niets verandert aan de basisgedachte van waaruit het accountantsberoep ooit is ontstaan en dat de accountant zich slechts dient te richten op het verschaffen van zekerheid over de jaarrekening aan een beperkte groep gebruikers, de opdrachtgevers van de accountant. Dergelijke verschillen van mening beïnvloeden ook discussies over hoe het accountantsberoep georganiseerd en gereguleerd zou moeten zijn of worden.

Daarnaast leren gesprekken met stakeholders ons dat er behoefte bestaat aan meer op de belanghebbenden toegesneden vormen van zekerheid van de accountant bij een deel van de ondernemingen die op dit moment onder de wettelijke controleplicht vallen. Wij zien dat er een grote groep (veelal kleinere) ondernemingen is waar de belangrijkste groep stakeholders (zoals banken en andere schuldeisers) vooral belang hecht aan een andere vorm van zekerheid die meer gericht is op de juistheid van de winst en het eigen vermogen en waarin minder belang wordt gehecht aan de controle van bijvoorbeeld de volledigheid van de omzet. Bij deze groep is een op juistheid én volledigheid gerichte controle niet noodzakelijkerwijs doelmatig gezien deze gebruikersbehoeften.

In een omgeving waarin stakeholders zelf de inhoud van de opdracht bepalen (buiten het wettelijk controledomein) kunnen stakeholders en accountant dit gezamenlijk afstemmen en de opdracht (vorm van assurance) hierop aanpassen. De werkgroep stelt voor om onderzoek te doen naar de wenselijkheid van de invoering van een dergelijke meer op de juistheid van de winst en het eigen vermogen gerichte alternatieve controle of een andere vorm van assurance en bijbehorende verklaring voor een deel van de ondernemingen die op dit moment binnen het wettelijk controledomein vallen. De werkgroep is van mening dat de beroepsgroep hiermee een belangrijke bijdrage kan leveren aan het in motie 32681-10 gevraagde onderzoek naar de voor- en nadelen van het verhogen van de vrijstellingsgrens voor de verplichte controle van de jaarrekening. De beroepsgroep dient actief bij te dragen aan het inzicht in deze voor- en nadelen. De behoefte aan en mogelijkheden tot andere vormen van zekerheid bij kleinere ondernemingen zou hiervan onderdeel moeten zijn.

De werkgroep zou onderzoek naar modernisering van het beroep en de controle-standaarden op dergelijke gebieden daarnaast onderdeel willen maken van de opdracht van het wetenschappelijk onderzoeksinstituut (zie maatregel 5.10).

De werkgroep is daarnaast van mening dat de huidige controlestandaarden nog onvoldoende zijn ingericht op moderne controletechnieken, zoals data-analyse. Ze sluiten toepassing ervan weliswaar niet uit, maar leggen de nadruk op meer traditionele controletechnieken. In meer algemene zin merkt de werkgroep op dat innovatie op gespannen voet staat met een sterk gereguleerde omgeving. Ook om die reden is de werkgroep van mening dat het van belang is dat het voor een grotere groep rechtspersonen mogelijk wordt om een accountant in te schakelen voor andere vormen van zekerheid die zijn toegesneden op de specifieke belanghebbenden. Binnen die omgeving ontstaat meer ruimte voor innovatie waar uiteindelijk ook bij de wettelijke accountantscontroles van geprofiteerd zal worden. Daartegenover staat dat relatief recent is geconcludeerd dat er een bepaalde groep rechtspersonen is, OOB's, die een specifieke rol binnen de maatschappij vervullen waarvoor juist aanvullende regelgeving noodzakelijk is om de rol van de accountant extra te versterken. Ook in dit rapport stellen wij een aantal maatregelen voor die zich specifiek richten op accountants of accountantsorganisaties die dergelijke OOB's controleren. De werkgroep heeft overwogen of het gepast zou zijn om bepaalde maatregelen die nu slechts toezien op de controle van OOB's of accountantsorganisaties die OOB's controleren uit te breiden naar de niet-OOB's. Nagenoeg unaniem geven stakeholders hiervan aan dat ze van mening zijn dat het niet passend zou zijn en mogelijk schadelijk voor het Nederlandse bedrijfsleven om daartoe over te gaan. Dit bijvoorbeeld gezien de kosten die bepaalde maatregelen voor het MKB met zich mee kunnen brengen. Diverse discussies laten echter wel zien dat door de maatschappij aan een grotere groep rechtspersonen het belang wordt toegekend dat deze regelgeving zou rechtvaardigen, dan de groep die op dit moment is aangemerkt als OOB. Hierbij wordt gedacht aan andere organisaties met een maatschappelijke functie, organisaties die primair vanuit gemeenschapsgeld worden gefinancierd of andere organisaties met een brede groep stakeholders (zoals bepaalde coöperaties).



De werkgroep is van mening dat een goede combinatie van vrije marktwerking waarin de accountant zijn toegevoegde waarde aan belanghebbenden moet blijven bewijzen en de wettelijke verplichting voor een specifieke groep rechtspersonen met aanvullende strenge regelgeving voor organisaties die maatschappelijk van het grootste belang zijn, leidt tot de juiste prikkels voor accountants om hun rol in het bedrijfseconomische verkeer continu waar te maken.

#### **Nader te onderzoeken maatregelen**

- 4.8 De beroepsgroep (NBA) levert een actieve bijdrage aan onderzoek naar de mogelijkheid om de grenzen voor de wettelijk verplichte controle te verhogen en zo de accountant uit te dagen zijn relevantie voor stakeholders te blijven bewijzen. Als onderdeel hiervan doet de beroepsgroep onderzoek naar de wenselijkheid om voor een bepaalde groep ondernemingen andere vormen van zekerheid mogelijk te maken.
- 4.9 De beroepsgroep (NBA) onderzoekt in overleg met het Ministerie of het wenselijk is om meer instellingen aan te merken als OOB en daarmee de reeds bestaande regels en een deel van de in dit rapport opgenomen voorstellen van toepassing te maken voor een grotere groep accountant-organisaties en controles. Hierbij kan gedacht worden aan organisaties die worden gefinancierd vanuit publieke middelen zoals (semi-)publieke instellingen, maar ook bepaalde niet beursgenoteerde ondernemingen die als gevolg van hun omvang, doelstelling of structuur gekenmerkt worden door een grotere groep stakeholders. De werkgroep is van mening dat de OOB definitie in ieder geval uitgebreid zou moeten worden met woningbouwcorporaties, zorginstellingen, onderwijsinstellingen, provincies en gemeentes van een nog nader in te vullen omvang.



# 8. CONTINUE KWALITEITS- METING EN -VERBETERING

## 8.1 Definitie van kwaliteit en kwaliteitsindicatoren

### WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“Over the years, many organizations have sought to define audit quality, with little consensus.”

**Public Company Accounting Oversight Board –  
Verenigde Staten**

“The term “audit quality” is frequently used in debates among stakeholders, in communications of regulators, standard setters, audit firms and others, and in research and policy setting. Audit quality is a complex subject and there is no definition or analysis of it that has achieved universal recognition.”

**International Auditing and Assurance  
Standards Board**

“Hoe kan het dat het bestuur steeds van de toezichthouder moet horen dat er tekortkomingen zijn in de kwaliteit. Dat toont aan dat de interne beheersing nog onvoldoende is.”

**Gerben Everts, AFM**

“Which factors can improve the quality of audit standard setting?”

**Gerben Everts, AFM**

“En is de controlemethodiek wel voldoende meegegaan met de tijd, is het aanbod van opleidingen en permanente educatie voldoende?”

**Marianne van der Zijde, AFM**

De maatregelen die wij voorstellen hebben onder andere als doel om de kwaliteit van de accountant-scontrole te verhogen. Uit de uitingen van diverse stakeholders blijkt echter dat niet duidelijk is wat wordt verstaan onder kwaliteit. Politici hebben hier bijvoorbeeld een ander beeld bij dan audit committees en aandeelhouders hebben hier een ander beeld bij dan wetenschappers. Dit beïnvloedt het oordeel dat door een specifieke groep stakeholders wordt gegeven over het functioneren van accountants. Door een deel van de maatschappij wordt het oordeel van de AFM over de kwaliteit van de controledossiers gezien als de maatstaf van kwaliteit. Weliswaar heeft het beroep voor een groot deel zelf de standaarden vastgesteld waaraan een goede accountantscontrole dient te voldoen, maar over de interpretatie daarvan blijkt in voorkomende gevallen verschil van inzicht te bestaan. Dit is naar de mening van de werkgroep een onwenselijke situatie. Het is van belang dat de beroepsgroep (cq accountantsorganisaties) en de AFM op een constructieve wijze in gesprek gaan om tot overeenstemming komen over de definitie van kwaliteit. Waar dit nodig blijkt zou ook aangedrongen moeten worden op nadere interpretatie van regelgeving door de regelgever, bijvoorbeeld de NBA waar het NBA regelgeving betreft.

Een continue en constructieve dialoog, waarin wordt gezocht naar gemeenschappelijke inzichten, waarin wordt geprobeerd over en weer begrip te krijgen voor elkaars standpunten en waarin wordt getracht om verschillen van inzicht te overbruggen, zodat beide partijen uitgaan van dezelfde norm en interpretatie, is noodzakelijk. Dat draagt bij aan een effectieve dialoog over het gemeenschappelijke belang: kwalitatief goede controles en vertrouwen in de controleverklaring bij stakeholders. Als dat wordt bereikt dan mag ook zonder voorbehoud verwacht worden dat accountantsorganisaties de interne organisatie inrichten op het voldoen aan die norm en dat de toezichthouder daaraan toetst. Bij resterende verschillen van inzicht in individuele cases zou het aan de rechter (Accountantskamer)

moeten zijn om daarover op basis van een transparant proces een uitspraak te doen zodat alle partijen hiervan kunnen leren. Ook deze uitspraken kunnen input vormen voor de aanscherping of verduidelijking van regelgeving.

Zelfs als kwaliteit gedefinieerd zou zijn, dan nog is kwaliteit niet goed te observeren voor de gebruikers van de jaarrekening en bijbehorende controleverklaring die belang hebben bij die kwaliteit. Zij zullen af moeten gaan op gevallen van bijvoorbeeld een later ontdekte fraude, een niet voorspeld faillissement of een later ontdekte fout in een eerder goedgekeurde jaarrekening. Die constatering zou kunnen betekenen dat de controle niet goed is geweest, maar dat hoeft niet het geval te zijn. Andersom hoeft het ook niet zo te zijn dat als die zaken zich niet voordoen, de controle per definitie kwalitatief goed is geweest. Juist deze complexiteit maakt definiëring van kwaliteit of van de zaken die bijdragen aan een kwalitatief goede controle, hoe moeilijk ook, cruciaal. Vervolgens is het van belang dat accountantsorganisaties de maatschappij informeren over de mate waarin ze aan die kwaliteitsnorm voldoen zodat de maatschappij zich hier een beeld bij kan vormen en de hiervoor beschreven gevallen in de juiste context van het kwaliteitsbeheersingssysteem kunnen plaatsen.

Ook al bestaat er geen formele definitie van kwaliteit, een ieder zal zich wel een beeld kunnen vormen bij de zaken die binnen een kwalitatief goede controle aanwezig zijn. De International Auditing and Assurance Standards (IAASB) noemt bijvoorbeeld:

- Uitgaan van de juiste (ethische) waarden en gedragingen.
- Voldoende kennis, kunde en ervaring.
- Voldoende tijd en middelen om een goede controle te doen.
- Een robuust auditproces, onderhevig aan voldoende kwaliteitscontrole.
- Overeenstemming met wet- en regelgeving, inclusief controlestandaarden en onafhankelijkheidsregels.
- Relevante rapportage en interactie met stakeholders.

Kwaliteit moet op verschillende niveaus binnen de beroepsgroep worden geborgd. Zoals wij al eerder aangaven dient kwaliteit onderdeel te zijn van de mindset van ieder individu, van iedere organisatie en van de hele beroepsgroep. Verantwoordelijkheid voor kwaliteit bestaat op ieder niveau en dient duidelijk en goed afgestemd te zijn. Becht en Lemaire (2009) benoemen in het kader van de rechtspraak twee soorten kwaliteitsfilosofieën: de lijngestuurde en de professionele kwaliteitsfilosofie. Zij wijzen op het belang van een goede synthese tussen deze twee filosofieën waarbij vanuit de lijngestuurde filosofie door het management gestuurd wordt op waarneembare en meetbare zaken (verticale verantwoording) terwijl vanuit de professionele kwaliteitsfilosofie het individu vooral gedreven dient te worden door de kwaliteitseisen vanuit de professie en zijn verantwoordelijkheid ten opzichte van de beroepsgroep (horizontale verantwoordelijkheid).

Uiteraard moet er vanuit de leiding van accountantsorganisaties gestuurd worden op kwaliteit en is het hiervoor ook nodig om zaken te meten en mensen (verticaal) aan te spreken op hun gedrag, coaching en prestaties op kwaliteitsgebied. Belangrijker echter is het scheppen van randvoorwaarden voor en het stimuleren van het leveren van kwaliteit door de individuele professionals binnen de organisaties. Bijvoorbeeld door te investeren in kwaliteit en innovatie, opleiding en training, door mensen elkaar te laten reviewen en aan laten spreken op kwaliteit, voldoende tijd beschikbaar te maken voor inhoudelijke coaching en het lerend vermogen van de organisatie te vergroten.

Ondernemingen worden steeds groter en complexer en daarmee de controle van die ondernemingen ook. De eisen die aan accountants worden gesteld zullen continu toenemen. Dat vereist verdere investeringen in kwaliteit. Investerings die noodzakelijk zijn om de ontwikkelingen in het bedrijfsleven te kunnen bijhouden en ook in de toekomst goede controles te doen zullen omvangrijk zijn. Het gaat dan bijvoorbeeld om noodzakelijke investeringen in data analyse en andere audit software. Op dit vlak moeten we echter realistisch zijn. De bedragen die met deze investeringen gepaard gaan zijn enorm, schattingen die wij in onze gesprekken gehoord hebben lopen uiteen van vele honderden miljoenen euro's tot meer dan een miljard euro. Die investeringen kunnen de Nederlandse organisaties niet zelfstandig doen en zullen ze alleen doen via hun bijdrage in het internationale netwerk waar zij onderdeel van uitmaken en waarbinnen zij ook mee-investeren in deze ontwikkelingen, zie ook paragraaf 3.2.

Een zorg die de werkgroep heeft is hoe de kantoren die niet verbonden zijn aan een internationaal netwerk de investeringen kunnen doen die noodzakelijk zijn voor een toekomstbestendige controlemethodiek. Hier ziet de werkgroep een rol voor de NBA in samenwerking met partijen als de Samenwerkende Regionale Accountantskantoren (SRA) en de Nederlandse Organisatie van Accountants en Accountantskantoren (Novak).

Investeren in kwaliteit is daarnaast vooral investeren in mensen en in de dagelijkse praktijk. Hierbij kan zowel worden gedacht aan investeringen op individueel opdrachtniveau (bijvoorbeeld partnerbetrokkenheid, voldoende tijd en budget) als aan investeringen op organisatieniveau (bijvoorbeeld opleidingen, bureau vaktechniek, quality reviews, betrokkenheid in NBA en andere commissies en publicaties die accountants en ondernemingen helpen om hun organisatie en verslaggeving te verbeteren). Zowel ervaren als minder ervaren accountants geven aan dat de tijd en aandacht die door de meer ervaren teamleden, inclusief de partner, wordt besteed aan kwalitatief goede coaching van de minder ervaren teamleden, cruciaal is voor de kwaliteit van desbetreffende controle en voor de leercurve van de medewerkers. Het is belangrijk dat de organisatie hierop is ingericht, dat hiervoor voldoende tijd wordt gebudgetteerd, dat dit los staat van de afgesproken prijs van de controle en dat mensen hier ook op worden beoordeeld. In dat kader verwijzen wij ook naar de maatregelen in hoofdstuk 6 rondom belonen en verdienen. Werknemerstevredenheid en individuele feedback op de gegeven begeleiding dienen hierin nadrukkelijk meegenomen te worden.

De werkgroep heeft kennis genomen van de suggestie om verplicht een deel van de winst van het kantoor niet uit te keren en te investeren in kwaliteit. Echter, naar de mening van de werkgroep past dit model niet bij de situatie waarin nagenoeg alle investeringen van een accountantsorganisatie in kwaliteit reeds ten laste van die winst zijn gekomen; hetzij via de betalingen aan het internationale netwerk, hetzij via de operationele kosten die worden gemaakt voor de hiervoor genoemde aspecten zoals training en vaktechniek.

Accountantsorganisaties moeten meer inzicht krijgen en geven in de factoren die van invloed zijn op controlekwaliteit. De werkgroep pleit ervoor om binnen het beroep en met behulp van het wetenschappelijk onderzoeksinstituut (zie hierna) te bepalen welke activiteiten en investeringen/uitgaven van belang zijn voor het bereiken van een controleproces en kwaliteitsborgingsysteem dat door accountants en stakeholders gewenst wordt. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan inputparameters zoals bedragen en uren die zijn geïnvesteerd in interne en externe opleidingen (inclusief inzet van medewerkers in het accountancy onderwijs), vaktechniek en interne kwaliteitsreviews, de verhouding tussen de uren van partner(s), manager(s) en assistent(en) op opdrachten, de aandacht voor coaching, het aantal controle-uren per fase van de controle voor het einde van het boekjaar en na het einde van het boekjaar, het percentage uren besteed door experts en dergelijke. Daarnaast kan worden gekeken naar rapportage over de uitkomsten van het controleproces en het kwaliteitsborgingsysteem, zoals interne en externe reviewbevindingen (en genomen maatregelen), ontvangen claims en klachten en de uitkomsten daarvan. Door op basis van een consistente set indicatoren te meten, sturen en rapporteren kan naar de mening van de werkgroep een aantal doelen worden bereikt:

- Het geeft stakeholders inzicht in de daadwerkelijke investeringen in en uitkomsten van kwaliteitsbeheersing en maakt vergelijking van kantoren op deze aspecten mogelijk.
- Het draagt bij aan het actief leren binnen de organisatie.
- Deze informatie (en de onderliggende details) leent zich goed voor wetenschappelijk onderzoek naar de relatie tussen deze aspecten en daadwerkelijke controlekwaliteit (root-cause analyse). Op basis daarvan zullen in de tijd bepaalde indicatoren ook vervallen en andere indicatoren worden toegevoegd (zie ook paragraaf 8.3 over wetenschappelijk onderzoek).
- Deze informatie kan de toezichthouder in staat stellen om haar toezicht effectiever en efficiënter in te richten.
- Deze informatie kan regelgevers in staat stellen om gericht te bepalen op welke gebieden regelgeving wel of niet zinvol is.

In appendix 2 zijn voorbeelden opgenomen van kwaliteitsindicatoren waar de werkgroep in dit kader aan denkt. De in 2015 respectievelijk 2016 te rapporteren indicatoren dienen voor eind 2014 definitief vastgesteld te worden door de NBA. Indien een organisatie in 2015 over één of meer indicatoren niet kan rapporteren omdat de informatie binnen de organisatie niet aanwezig is dan wordt dit aangegeven in de rapportage en wordt gewaarborgd dat deze informatie vanaf 2016 wel kan worden gerapporteerd. De set van indicatoren zal in de loop van de tijd veranderen op basis van stakeholder input en de resultaten van onderzoek door het onderzoeksinstituut. Via deze indicatoren kunnen stakeholders beoordelen of de juiste randvoorwaarden voor kwaliteit worden gecreëerd en kan worden onderzocht welke zaken wel en niet bijdragen aan kwaliteit.

Veel stakeholders zien het aantal aan de controle bestede uren als een belangrijke indicator voor kwaliteit. Dit sluit ook aan bij het hiervoor genoemde belang van gedegen begeleiding van minder ervaren teamleden. Aan het aantal uren op zichzelf kan uiteraard niet de kwaliteit van de controle worden afgeleid. Organisaties die meer investeren in innovatie en technologie zijn mogelijk in staat om de controle efficiënter uit te voeren dan organisaties die minder investeren. Zoals dit geldt voor alle indicatoren zijn zij hooguit een surrogaatmaatstaf die een indicatie geeft voor, maar geen uitsluitsel over de kwaliteit. Toch kunnen deze indicatoren een goede basis vormen voor een robuuste dialoog tussen accountant en stakeholders over de controlekwaliteit. Zij geven de stakeholders de mogelijkheid om de accountant kritisch te bevragen over de uitgevoerde controle en de accountant de mogelijkheid om goed uit te leggen hoe hij de kwaliteit heeft gewaarborgd. Om die reden stelt de werkgroep voor dat accountants worden verplicht om aan de rvc te rapporteren hoe veel partner- en teamuren zijn besteed aan de controle zodat hierover met de rvc ook een discussie kan plaatsvinden. En zodat de accountant kan uitleggen hoe hij met besteding van dit aantal uren in staat is een goede controle te doen.

Daarnaast is het in een op kwaliteit gerichte cultuur van belang dat accountants binnen een organisatie elkaars werk kritisch beoordelen, elkaar kunnen aanspreken op onvoldoende controlekwaliteit en dit ook daadwerkelijk doen. In het verleden is reeds de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) ingevoerd waarbij binnen een kantoor voor bepaalde opdrachten, voordat de controleverklaring wordt afgegeven, het werk van het controleteam wordt beoordeeld door één of meer mensen die niet zelf direct bij deze controle betrokken zijn. Dit is een relevante maatregel ter waarborging van de kwaliteit. De werkgroep stelt voor om die maatregel verder uit te breiden en te versterken en zowel het aantal als de diepgang van deze beoordelingen te vergroten. Het belang en nut van deze kwaliteitsbeoordeling vooraf is groter dan het belang van kwaliteitsbeoordelingen achteraf. Immers deze laatste leiden slechts tot conclusies en sancties achteraf, terwijl de jaarrekening en controleverklaring op dat moment

reeds in het maatschappelijk verkeer worden gebruikt. Indien consequenties (beoordelingen) worden verbonden aan de beoordeling van de kwaliteit van de uitgevoerde controle voordat de verklaring wordt afgegeven dan zou zelfs ter discussie kunnen worden gesteld of kwaliteitsbeoordelingen achteraf nog enig doel dienen. Om de kwaliteit en diepgang te verhogen en de beoordelende OKB partner (of ervaren accountant van buiten de organisatie) adequaat te ondersteunen in zijn rol, dient binnen een organisatie een team aanwezig te zijn dat deze OKB partner ondersteunt bij zijn kwaliteitsbeoordeling. Daarnaast is het naar de mening van de werkgroep van belang dat een raamwerk wordt ontwikkeld voor de rol van de OKB partner en het OKB team, op basis waarvan duidelijk is wat de rol en verantwoordelijkheid van de OKB partner en het OKB team is, waaronder de scope van de beoordeling. Dit dient echter niet te leiden tot een checklist en een op compliance gerichte OKB uitvoering, maar de OKB dient gericht te zijn op de meest kritische aspecten van de controle.

In hoofdstuk 6 zijn we ingegaan op het beloningsmodel dat kwaliteit dient te belonen en veronachtzaming van kwaliteit dient te sanctioneren. Kwaliteit is een collectieve verantwoordelijkheid en daarom is het ook de verantwoordelijkheid van de organisatie om individuen te helpen en begeleiden bij het bereiken van de vereiste kwaliteit. Bijvoorbeeld door te investeren in training en hulpmiddelen, zoals software. Daarnaast is de werkgroep van mening dat indien een controlepartner wordt beoordeeld met een onvoldoende op kwaliteit een intensief verbetertraject dient te worden opgestart waarbij de partner onder andere intensief wordt onderworpen aan OKB's. Indien een verbetertraject geen resultaat oplevert dan zal dit uiteindelijk consequenties moeten hebben voor de tekeningsbevoegdheid van de betrokken partner.

Ten slotte merkt de werkgroep op dat de verplichte rotatie bij OOB's is ingegeven door de wens om de onafhankelijkheid van de accountant te versterken maar dat er risico's zijn op het gebied van kwaliteit. Dit geldt met name in de eerste jaren na het overnemen van een controle-opdracht wanneer de accountant de onderneming en de aandachtspunten bij die onderneming nog minder goed kent dan de uittredend accountant die de onderneming al veel langer kent. Weliswaar zal de opvolgend accountant het initiatief nemen voor contact met zijn voorganger om kennis te nemen van belangrijke issues, maar dat zorgt slechts voor beperkte kennisoverdracht. In één van de gesprekken met stakeholders is voorgesteld om binnen het beroep een proces te organiseren, waarin ook de afscheidnende accountant verantwoordelijk is voor een goede en volledige overdracht van informatie die de opvolgende accountant nodig heeft om vanaf diens eerste jaar zijn controle zo effectief en efficiënt mogelijk uit te voeren. De werkgroep is van mening dat deze procedure gepast is gezien de brede verantwoordelijkheid van de beroepsgroep om de kwaliteit van controles te waarborgen en de negatieve invloed van accountantswisselingen voor ondernemingen en stakeholders te beperken. De werkgroep stelt voor om op korte termijn een controle standaard op te stellen en in te voeren die bepalingen bevat voor zowel de toetredend accountant als de uittredend accountant en voorziet in een tijdige en volledige informatie overdracht, inclusief informatie overdracht bij aanvang van het proposal proces in die gevallen dat de huidige accountant niet is uitgenodigd voor het proposal proces (bijvoorbeeld bij OOB rotaties). Onder andere de risico-analyse, beoordeling van belangrijke verslaggevingskeuzes en schattingen en andere relevante working papers dienen gedeeld te worden. De overdracht dient vastgelegd te worden in een overdrachtsdocument dat door beide accountants wordt ondertekend. Ook dient de beoogd toetredend accountant besprekingen inzake controlebevindingen tussen de huidige accountant en bestuur en rvc bij te wonen vanaf het moment dat de rvc heeft besloten om hem ter benoeming voor te dragen aan de algemene vergadering (dan wel te benoemen). Indien vanuit toezicht of anderszins de controle over enig jaar ter discussie wordt gesteld (bijvoorbeeld in een procedure bij de Accountantskamer) dient ook de uitvoering van de overdracht door de uittredend accountant onderzocht te worden en dient te worden vastgesteld of hij in strijd met de nieuwe controle standaard heeft verzuimd relevante informatie te overleggen aan de toetredend accountant ten aanzien van het onderhavige onderwerp.

### **In te voeren maatregelen**

- **5.1** Accountantsorganisaties moeten voor een standaardset van kwaliteitsindicatoren, waaronder indicatoren op het gebied van leverage en coaching, in het transparantieverlag of jaarverslag rapporteren wat de interne doelstelling of norm is voor de betreffende indicator, wat de werkelijke uitkomst is over het afgelopen jaar en welke acties worden genomen indien het resultaat negatief afwijkt van de doelstelling of norm. De door de werkgroep voorgestelde indicatoren zijn opgenomen in appendix 2 bij dit rapport. De in 2015 respectievelijk 2016 te rapporteren indicatoren dienen voor eind 2014 definitief vastgesteld te worden door de NBA en worden periodiek bijgesteld op basis van uitkomsten van wetenschappelijk onderzoek en dialoog met stakeholders.
- **5.2** De accountant rapporteert aan de rvc (of ander toezichthoudend orgaan) van de gecontroleerde rechtspersoon hoe veel partner/director- en team-uren hij verwacht te besteden (voorcalculatie) en daadwerkelijk zijn besteed (nacalculatie) aan de uitvoering van de controle. De accountant onderbouwt hoe de inzet van deze uren, in combinatie met andere controlemethodieken, tot een kwalitatief goede controle leidt.
- **5.3** Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) moeten worden uitgevoerd door een OKB team met senior teamleden onder leiding van een ervaren partner (of ervaren accountant van buiten de organisatie). De leden van het OKB team zijn permanent, dan wel voor een afgebakende periode, een substantieel deel van hun tijd beschikbaar voor het uitvoeren van OKB's. Ieder jaar dienen meerdere dossiers van een controlepartner in een OKB te vallen.
- **5.4** De rol en verantwoordelijkheid van het OKB team en de persoon die leiding geeft aan de OKB, waaronder de scope van de beoordeling, dienen helder geregeld te worden in de Verordening Accountantsorganisaties, echter zonder de uit te voeren werkzaamheden in detail voor te schrijven. Hierbij dient aansluiting gezocht te worden bij internationale ontwikkelingen op dit gebied.
- **5.5** Indien wordt vastgesteld dat controledossiers –en werkzaamheden van een controlepartner niet voldoen aan de kwaliteitsvereisten dient, naast de in hoofdstuk 6 besproken invloed op de beloning, door deze controlepartner een verbeterplan opgesteld te worden in samenspraak met de compliance officer en het bestuurslid dat verantwoordelijk is voor kwaliteit. Gedurende een periode van twee jaren dient uitvoering gegeven te worden aan dit verbeterplan en dient het aantal OKB's op de controledossiers van deze partner sterk geïntensiveerd te worden. Na twee jaren dient een evaluatie plaats te vinden van de ontwikkeling en kwaliteit in die periode en dient bepaald te worden of de controlepartner tekeningsbevoegd kan blijven binnen de accountantsorganisatie. Hiertoe wordt een gemotiveerd besluit ter goedkeuring ingediend bij de rvc.
- **5.6** Invoering van een controle standaard die bij een accountantswisseling bepalingen bevat voor zowel de toetredend accountant als de uittredend accountant en voorziet in een tijdige en volledige informatie overdracht, inclusief informatie overdracht bij aanvang van het proposal proces in die gevallen dat de huidige accountant niet is uitgenodigd voor het proposal proces (bijvoorbeeld bij OOB rotaties). Indien vanuit toezicht of anderszins de controle over enig jaar ter discussie wordt gesteld (bijvoorbeeld in een procedure bij de Accountantskamer) dient ook de uitvoering van de overdracht door de uittredend accountant onderzocht te worden en dient te worden vastgesteld of hij in strijd met de nieuwe controle standaard heeft verzuimd relevante informatie te overleggen aan de toetredend accountant ten aanzien van het onderhavige onderwerp.



### WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“Nu bereikte mij een verontrustend bericht. Verschillende bronnen bevestigen dat de kantoren een verplichting hebben opgelegd bij de assistent-studenten om te kiezen voor een collegeluwte periode en een inhaalmoment tijdens de zomer. Weg vakantie, weg vrije tijd, weg work-life-balance.”

**Tom Ooms, accountant**

“Naast de eigen motivatie en inzet hebben studenten nadrukkelijk ook de kantoren en universiteiten nodig. Daarom moeten wij als universiteiten intensief in gesprek blijven met elkaar, onze studenten,

de kantoren en onze beroepsgenoten en -organisatie. Alleen samen kunnen we het profiel van de toekomstige accountant definiëren en de vorming van die nieuwe generatie verankeren in de praktijk, loopbaanontwikkeling en opleiding.”

**Olof Bik, Nyenrode**

“Je staat te kijken van hoeveel grote kantoren investeren in kwaliteit. Er wordt vrijwel nergens zo veel geld uitgegeven aan opleiding als in de accountantssector.”

**Arnout van Kempen, compliance adviseur**

De opleiding van jonge accountants is van groot belang voor de kwaliteit van het beroep, nu en in de toekomst. De NBA en de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA) werken reeds aan het herzien en de modernisering van de opleiding en praktijkstage. Wij gaan hier in dit rapport dan ook niet in detail op in.

Wel vragen wij nadrukkelijk aandacht voor de niet-technische aspecten binnen de opleiding, zoals kritische houding, ethiek en moraliteit, die juist essentieel zijn voor het functioneren van de accountant. Wij pleiten ervoor dat de CEA deze aspecten nadrukkelijker opneemt in de eindtermen van de opleiding.

De werkgroep constateert daarnaast dat in de afgelopen jaren tussen universiteiten een concurrentiestrijd is ontstaan die is gericht op doorlooptijd en kosten. De sector moet dit niet stimuleren maar afremmen in het belang van de kwaliteit van de opleiding van jonge accountants. Collegevrije periodes in het meest drukke seizoen kunnen naar de mening van de werkgroep wenselijk zijn om te zorgen voor betere studeerbaarheid en focus op de opleiding in andere periodes. De tendens om zware vakken waarin reflectie en discussie over het vak en dilemma's binnen het vak belangrijk zijn in korte intensieve summer courses te stoppen, is naar de mening van de werkgroep echter niet wenselijk en baart ons zorgen. Zonder in te willen grijpen in de vrije marktwerking, stelt de werkgroep voor om vanuit het beroep te waarborgen dat er voldoende doorlooptijd wordt ingeruimd om alle facetten van het vak goed te laten landen. Dit moet naar de mening van de werkgroep mogelijk zijn zonder voor de studenten de totale doorlooptijd tot het behalen van de titel (inclusief de verplichte stage) te verlengen. Wij roepen de accountantsorganisaties op om ook te waarborgen dat geen nadelige financiële consequenties (zoals de invloed van terugbetalingsregelingen) zijn verbonden aan deze aanpassing.

Daarnaast is het naar de mening van de werkgroep voor de kwaliteit van het onderwijs van belang dat de grote kantoren actief bijdragen aan het onderwijs door hiervoor vooraanstaande en ervaren mensen uit de controlepraktijk beschikbaar te stellen. Zowel de accountantskantoren als de universiteiten hebben een verantwoordelijkheid om deze interactie te versterken en te stimuleren. In deze fase stelt de werkgroep voor om dit mee te nemen in de jaarlijks door de accountantsorganisaties te rapporteren kwaliteitsindicatoren.

Ten slotte zien wij een rol voor het hierna te bespreken onafhankelijke wetenschappelijk onderzoeksinstituut om de opleidingen op basis van onderzoeksbevindingen van input te voorzien die sturing kan geven aan de inhoud en accenten van de opleiding.

#### In te voeren maatregelen

- 5.7 Bij het herzien van de opleiding dienen de NBA en de CEA, naast eindtermen op financieel-technisch gebied, vereisten op te nemen voor de niet-technische aspecten binnen de opleiding, zoals een kritische houding, ethiek en moraliteit, die essentieel zijn voor het functioneren van de accountant.
- 5.8 Naast inhoudelijke eindtermen dienen ook bindende criteria voor de minimale doorlooptijd van opleidingen en specifieke vakken te worden vastgesteld zodat er voldoende tijd is om de stof en beginselen te 'doorleven' en recht te doen aan de complexiteit van het beroep.
- 5.9 Het beroep dient actief bij te dragen aan de kwaliteit van het onderwijs door de terbeschikkingstelling van ervaren en vooraanstaande beroepsbeoefenaren.

### 8.3 Onderzoek

## WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“Richt Accountancy Lab op  
(.....)

Met zo'n actie kan de accountancysector een geloofwaardig signaal afgeven dat het haar ernst is af te rekenen met het verleden en kunnen we wellicht ook de wereldroem uit de tijd van Limperg herwinnen.”

**Jan Bouwens, hoogleraar**

“Kritiek binnen de beroepsgroep moet worden gestimuleerd. Nu zijn negen van de tien hoogleraren verbonden aan een big four-kantoor. Zij uiten opvallend weinig kritiek en in sommige gevallen bedekken zij zelfs misstanden met de mantel der liefde. Deze incestueuze situatie is onwenselijk. Hoogleraren accountancy moeten dan ook niet (meer) verbonden zijn aan accountantskantoren.”

**Geert Koster, VEB**

“Binnen ons systeem wordt op universiteiten een programma verzorgd door praktijkhoogleraren accountancy. Zij worden in die functie academisch ondersteund door de voltijdshoogleraren van de universiteit.

Het programma vormt daarmee een mengsel van beroepspraktijk en academische bevindingen. De bijzondere en ik zou willen zeggen onvervangbare bijdrage van praktijkhoogleraren is dat ze de laatste beroepspraktijk in de curricula brengen. Ze uitbannen lijkt daarom niet de meest voor de hand liggende maatregel. (.....) We moeten de praktijkhoogleraren dan ook niet beschouwen als gewone hoogleraren met een onafhankelijk oordeel. Dat zijn ze niet. De praktijkhoogleraar is niet de onafhankelijke geest omdat hij in twee werelden staat. Dat is ook niet zijn opdracht. Zijn opdracht is de laatste beroepspraktijk in de programma's te doceren.”

**Jan Bouwens, hoogleraar**

Er wordt veel gediscussieerd over het beroep, over mogelijke oorzaken voor onvoldoende controlekwaliteit en over maatregelen om de kwaliteit te verhogen. Goed beschouwd weten we echter maar heel weinig over zaken die de controlekwaliteit wel en niet beïnvloeden. Accountantsorganisaties dienen daarom meer structureel onderzoek te doen naar de root-causes voor gevallen waarin de controlekwaliteit onvoldoende is.

Ook zijn de afgelopen tijd te veel negatieve voorbeelden in het nieuws gekomen over het functioneren van accountants. Maar er is weinig bekend over de positieve en belangrijke rol die accountants vervullen binnen het systeem van rapportage en governance door bijvoorbeeld leemtes in interne

beheersing van ondernemingen te identificeren en ze te bewegen tot het aanscherpen van de interne beheersing, door te zorgen voor de aanpassing van fouten in de jaarrekening of verbetering van toelichtingen in de jaarrekening voordat een jaarrekening wordt gepubliceerd. Over het algemeen zijn zowel negatieve als positieve claims over het werk van accountants anekdotisch van aard. Aan uitingen over prestaties van accountants zal het meeste waarde worden gehecht als deze worden gedaan door partijen anders dan accountants zelf. Een belangrijke partij in dat kader is de AFM, als onafhankelijke toezichthouder. Maar naar de aard van haar rol zal de AFM eerder zijn gericht op het wijzen op tekortkomingen in het werk van accountants dan op de positieve bijdragen van accountants binnen het systeem van rapportage en governance.

Om de hiervoor geschetste redenen is het van belang dat er een veel intensievere rol komt voor de wetenschap in de ontwikkeling van het beroep en voor het beroep in wetenschap en onderwijs. Het beroep moet middelen vrij maken en gelegenheid geven voor wetenschappelijk onderzoek. Bij dit onderzoek kan worden gedacht aan gedetailleerd onderzoek naar de root-causes voor onvoldoende controlekwaliteit en objectief onderzoek naar de positieve effecten van het werk van accountants via case studies. Ook dient de wetenschap een rol te spelen bij het verder vormgeven van het beroep van de toekomst, bijvoorbeeld via gedetailleerde stakeholderanalyses en verdere ontwikkeling van op data-analyse gebaseerde assurance. De in paragraaf 8.1 genoemde, door accountantsorganisaties te rapporteren, kwaliteitsindicatoren en de detailinformatie die hiervoor verzameld wordt, kunnen ook een belangrijke bron zijn voor onderzoek naar de relatie tussen deze indicatoren en controle kwaliteit. Ten slotte zien wij een rol weggelegd bij het op internationaal niveau verder ontwikkelen van het beroep, het identificeren van gebieden waar internationaal inconsistenties bestaan waar het de accountancysector betreft en het analyseren van de effecten daarvan. Bestudering van de effecten van regelgeving of gebruiken die in bepaalde landen of sectoren zijn ontstaan kan ook helpen bij het identificeren van 'best' of 'bad' practices waar de sector in Nederland van kan leren.

Middelen die door de kantoren beschikbaar moeten worden gesteld zijn naast geld ook promovendi en, vooral, data. Het is daarnaast wenselijk dat de wetenschap op haar beurt meer open staat voor praktijkinvloeden in onderwijs en onderzoek, bijvoorbeeld via praktijkhoogleraren. Het is van belang dat de beroepsgroep constructief in gesprek gaat met de wetenschap om te komen tot een goede combinatie van wetenschappelijke verankering en praktijkexpertise in zowel het op het beroep gerichte onderwijs (zie voorgaande paragraaf) als onderzoek. Hierbij is het van belang dat accountantsorganisaties waarborgen dat praktijkhoogleraren en part-time promovendi voldoende mogelijkheden (waaronder tijd) hebben om daadwerkelijk een bijdrage te leveren aan praktisch relevant wetenschappelijk onderzoek.

Binnen Nederland is een beperkt aantal wetenschappers werkzaam dat een belangrijke rol kan spelen binnen dit onderzoeksprogramma. Voor een succesvol onderzoeksprogramma zal het noodzakelijk zijn om een aantal internationale topwetenschappers aan te trekken, dan wel een vooraanstaande internationale universiteit aan het programma te verbinden. Dit om het programma (mede) te leiden en te zorgen voor onafhankelijkheid en acceptatie van de resultaten binnen Nederland. In die setting kan het programma ook dienen voor de ontwikkeling van een aantal promovendi en jonge wetenschappers in Nederland naar de internationale top. Daarnaast is de werkgroep van mening dat het programma weliswaar vanuit Nederland opgestart kan worden, maar dat zo snel mogelijk gezorgd dient te worden voor internationale aansluiting zodat de relevantie en slagkracht van het instituut verhoogd wordt. De werkgroep stelt daarom voor om deze opdracht internationaal aan te besteden.

Onafhankelijkheid van het instituut dient geborgd te worden in de governance van het instituut. Hierbij denkt de werkgroep niet alleen aan onafhankelijkheid van de accountantsorganisaties en de NBA, maar ook onafhankelijkheid van andere bestaande instituten en instituties zoals universiteiten en toezichthouders. Wel kunnen deze partijen allemaal een rol hebben binnen de governance van het instituut. De werkgroep zou dat ook toejuichen, zolang geen partij eenzijdig de onderzoeksrichting van het instituut bepaalt.

#### **In te voeren maatregelen**

- **5.10** De accountancysector neemt het initiatief tot het opzetten van een onafhankelijk wetenschappelijk onderzoeksinstituut. Dit instituut dient onderzoek te doen naar de effecten van accountantscontrole, drivers van (onvoldoende) controlekwaliteit (root-cause analyse), de effecten van (internationaal) genomen maatregelen die de sector betreffen. Ook dient het een rol te spelen bij het verder vormgeven van het beroep van de toekomst. Het initiatief dient opgestart te worden vanuit Nederland, met een bijdrage van de Nederlandse kantoren in financiële middelen, mensen (promovendi), data en toegang tot beroepsbeoefenaren zoals senior partners en bestuurders. Zo snel mogelijk moet verbinding gezocht worden met internationaal vooraanstaande wetenschappers en internationale organisaties van binnen en buiten de sector om te zorgen voor een sterk en relevant instituut. In 2015 dient hiertoe een convenant opgesteld te worden tussen NBA, kantoren en universiteiten en moet vanuit Nederland een internationaal aanbestedingstraject opgestart worden. De sector committeert zich aan de financiering van het instituut en de beschikbaarstelling van de hiervoor genoemde benodigde middelen. De onafhankelijkheid van het instituut dient gewaarborgd te worden in de governance.

# 9. EEN LERENDE BEROEPSGROEP

## WAT STAKEHOLDERS ZEGGEN

“Belangrijker nog is de vraag of het stapelen van wetgeving het juiste antwoord is op de mogelijke misstanden. Overheid en burgers beschikken immers over stevige en zeer effectieve handhaving-instrumenten: AFM-toezicht, de Accountantskamer en waar nodig de FIOD en het Openbaar Ministerie. Het grote voordeel van handhaving is dat het zich specifiek richt op de probleemgevallen. Dit in tegenstelling tot wet- en regelgeving, die de complete beroepsgroep raakt. Het is demotiverend en ook maatschappelijk schadelijk als het goed functionerende deel van de accountants (én hun klanten!) de lasten moet dragen van de tekortschietende kwaliteit en het ongewenste gedrag van anderen. Hier zou moeten gelden: de vervuiler betaalt.”

**Huub Wieleman, accountant en NBA voorzitter**

“Als blijkt dat de controlekwaliteit nog steeds onder de maat is, volgt wel een boete of een tuchtzaak. Of mogelijk de intrekking van de vergunning. Maar daar ga ik niet van uit. We houden intensief toezicht, we komen bij kantoren, we houden kleine onderzoeken. Daaraan merken we hoeveel aandacht er is voor kwaliteitsverbetering.”

**Marianne van der Zijde, AFM**

“Vlag en wimpels hebben we vooralsnog niet geconstateerd. Er zijn niet overal issues voor vervolging en handhaving, maar we zien wel overal issues voor verbetering. Kantoren zien dat zelf ook wel en constante waakzaamheid is daar nodig.”

**Gerben Everts, AFM**

“Inmiddels is mogelijk gemaakt dat specifieke rapportages over de kantoren openbaar gemaakt kunnen worden. Wij vinden dat dit nu ook echt moet gebeuren en dat de AFM dit op moet pakken. Wij hopen dat de minister er toezicht op houdt dat dit echt gebeurt. Wij vinden het namelijk belangrijk

dat de bedrijven met naam en toenaam genoemd kunnen worden. Wij denken dat dit een grote prikkel zal zijn voor de verbetering van de kwaliteit.”

**Aukje de Vries, VVD**

“Als er echt evidente misstanden zijn, als er sprake is van fraude of misleiding of als de kwaliteit onder de maat is, zie ik wel een rol voor een strafrechtelijke aanpak en ook voor toezicht, ook door de AFM. Laten we echter waken voor overregulering. (...) Het moet geen afvinkmechanisme worden. Het moet echt om inhoud en kwaliteit gaan. Regels kunnen dat ook in de weg staan. Het CDA ziet hierin ook een belangrijke rol voor de sector zelf weggelegd.”

**Eddy van Hijum, CDA**

“D66 is altijd voorstander geweest van een sterke rol van de AFM om de kantoren die niet zo goed presteren te corrigeren. Daarom hebben we er vorig jaar samen met de VVD op aangedrongen dat de AFM meer informatie publiceert over de kwaliteit van de individuele accountantskantoren.”

**Wouter Koolmees, D'66**

“De AFM weet van mij dat ik vind dat het specifiek moet en zo transparant mogelijk op instellingsniveau. Met DNB heb ik overigens hetzelfde type gesprekken. Dat is mijn insteek en ik denk dat we het daarover eens zijn. Dat is soms spannend en eng, en toch moet het. Die kant gaat het dus op.”

**Jeroen Dijsselbloem, minister van Financiën**

“Het is prima dat de beroepsorganisatie falende accountantsorganisaties voor de tuchtrechter daagt. Met dergelijke maatregelen worden rotte appels uit de mand gehaald.”

**Marcel Pheijffer, hoogleraar**

»

»

“Maar het toont dat als er druk komt vanuit de toezichthouder, als er druk komt vanuit het publiek, en intern in de organisatie, dat de accountants het heel goed kunnen. Maar zonder die radarcontrole aan te zetten, zonder de druk van buitenaf en het gedrag dat daardoor wordt veranderd gaat het niet gebeuren.”

**Gerben Everts, AFM**

“Het beroep is veel te passief in de discussies over zijn functioneren. De AFM heeft een eigen belang om haar eigen strenge rol als toezichthouder te profileren en stelt daarbij haar eigen interpretatie van toepasselijke regels als norm. Accountants durven daar in de regel niet tegen in te gaan maar accepteren voortdurend de aangescherpte interpretaties van de AFM. Het zou wenselijk zijn dat die interpretaties in juridische procedures voor de rechter worden getoetst.”

**Peter Wakkie, commissaris**

“Natuurlijk wil ik een doortastende toezichthouder die scherp aan de bal is en niet aarzelt tijdig in te grijpen. (...) Maar de vraag is hoe ver te gaan in het vullen van de gereedschapskist van DNB en AFM. Hoeveel macht wil je ze geven, in de wetenschap dat toezicht subjectief is en toezichthouders ook maar mensen zijn?”

**Pieter Couwenbergh, FD**

“De strenge controles van de AFM zijn maatschappelijk gewenst. Evenals naming en shaming in kantoor specifieke rapportages. Bij gebleken misstanden dienen fors hogere boetes te worden opgelegd. Accountantskantoren schrikken niet van boetes van twee ton of een halve ton (EY en Deloitte), en ook de 9 ton boete voor KPMG in 2011 heeft kennelijk niet geleid tot een leerervaring. De dreiging van fors hogere boetes zal een (commerciële) prikkel zijn voor accountants om beter werk te leveren. Ook zullen wanpresterende collega's eerder intern tot de orde worden geroepen.”

**Geert Koster, VEB**

“Aanpassing toezicht; de instelling van een openbaar aanklager, versnelling van tuchtrecht-procedures en verzwarende van de strafmaat.”

**TUACC**

“In casuïstiek zoals Imtech moeten we nauwkeurig kijken naar de rol die de accountant daarin speelde. Dat zou een automatisme behoren te zijn. Een taak uit te voeren door de AFM of nog beter een openbaar aanklager voor het accountantsberoep. Of door een soortgelijk instituut als de Onderzoeksraad voor Veiligheid.”

**Marcel Pheijffer, hoogleraar**

Sterk toezicht is van belang voor het vertrouwen in het accountantsberoep en daarmee het vertrouwen in de financiële markten. Dat is ook de doelstelling van de AFM en haar toezicht op accountants.

Stakeholders hebben behoefte aan specifieke en concrete informatie over de maatregelen die worden genomen bij geconstateerde onvoldoende kwaliteit. Alleen dan kunnen stakeholders vertrouwen ontlenen aan het toezicht op accountants en de kwaliteit bevorderende werking ervan. In dat kader vindt de werkgroep het met ingang van dit jaar invoeren van kantoor specifieke rapportages een belangrijke stap vooruit, zeker als de AFM hierbij duidelijk aangeeft tot welke acties van de AFM dan wel het kantoor de bevindingen hebben geleid. Ook het feit dat de tuchtmaatregelen tegen individuele accountants vanaf dit jaar zichtbaar zijn in het accountantsregister draagt bij aan transparantie richting de maatschappij over het functioneren van accountants en de consequenties van onvoldoende functioneren. Dit zorgt er ook voor dat het voor stakeholders beter mogelijk is om accountants te selecteren op kwaliteit en dus voor accountants om te concurreren op basis van kwaliteit.

Daarnaast is de werkgroep van mening dat het voor het vertrouwen van de maatschappij van belang is dat zichtbaar is dat oorzaken van falen direct worden onderzocht en dat snel duidelijkheid wordt

verschafft over maatregelen die de beroepsgroep neemt om herhaling te voorkomen. Zo geeft een publicatie over het NBA-optreden via tuchtprocedures tegen accountants die niet aan hun PE-verplichting voldoen of tekort schieten op het gebied van kwaliteit meer vertrouwen dan enkel de constatering dat er accountants zijn die tekort schieten op dit punt. Hierbij doet zich wel de vraag voor of toezicht en sanctionering de enig aangewezen weg is. Straffen voorziet weliswaar in de behoefte om 'rotte appels' uit de mand te verwijderen, maar leidt niet noodzakelijkerwijs tot beter inzicht in de feitelijke oorzaken en een verbetering van de beroepskwaliteit. Dit wordt versterkt door het feit dat procedures lang kunnen duren en betrokkenen geen enkel belang zullen hebben bij openheid en kennisdeling.

Een aantal partijen heeft opgeroepen dat de sector om die reden zelf een openbaar aanklager in te laten stellen om duidelijkheid te verschaffen over het functioneren van accountants en te zorgen dat discussies over dat functioneren en de normen die horen te gelden zich in openbaarheid voltrekken waarbij iedereen kan leren van de onderhavige cases. Anderen wijzen op een vergelijkbare situatie in de luchtvaart in de jaren negentig die leidde tot afschaffing van het tuchtrecht en instelling van de Onderzoeksraad voor de Veiligheid, met als doel waarheidsvinding. De raad was voorzien van wettelijk geregelde onderzoeksbevoegdheden en een vrijwaring van onderzochte personen. Dit resulteert in een verkorting van de doorlooptijd, waardoor oorzaken van incidenten eerder bekend zijn en de sector sneller in staat wordt gesteld om effectieve maatregelen te treffen.

Een dergelijk mechanisme, om in hoge mate bijdraagt aan publiek vertrouwen, ontbreekt in de accountancysector. De werkgroep pleit voor zowel een effectief toezichts- en handhavingsbeleid, als voor versnelling van leercurves en verbetering van het lerend vermogen. Die functie kan gedeeltelijk samenvallen in één organisatie. De rol die een toezichthouder vervult is ook gericht op het verbeteren van de sector en het realiseren van een gedragsverandering. Het feit dat de toezichthouder ook sanctioneert zorgt echter in veel gevallen voor een defensieve reactie bij de partijen die onder toezicht staan en waarvan de dossiers worden onderzocht. Ditzelfde geldt voor procedures bij de Accountantskamer. De doorlooptijd van (de aanloop naar) dergelijke procedures en de mogelijke gevolgen, zoals aansprakelijkheid, staan snel en effectief leren in de weg.

Het ligt daarom niet voor de hand dat beide functies, handhaving en leren, volledig worden gecombineerd in één organisatie. De vrijwaring van onderzochten met het oog op optimale kennisdeling conflicteert met het aanklagen en aansprakelijk stellen van mogelijk dezelfde betrokkenen. Dit leidt tot de principiële vraag welke van beide functies het meest passend is voor de beroepsorganisatie respectievelijk de toezichthouder. De werkgroep is van mening dat het maatschappelijk rendement van de NBA aanzienlijk wordt vergroot indien zij zoveel mogelijk een complementaire functie ten opzichte van de AFM inneemt en zich vooral richt op regelgeving, verduidelijking, kennis delen, leren en verbeteren en de toezichthoudende en sanctionerende taken waar mogelijk aan derde instanties als de AFM en de Accountantskamer overlaat. Daarmee blijft de NBA nadrukkelijk in lijn met haar wettelijke taken (kwaliteitsbevordering en behartiging van het collectieve belang) opereren en positioneert ze zich meer herkenbaar voor haar leden en de samenleving.

Een functie als de openbaar aanklager of onderzoeksraad die vanuit de NBA wordt vervuld kan zinvol zijn voor het snel en effectief leren binnen de sector. Het zorgt echter ook voor een risico dat de NBA zich hiermee te veel op het werkgebied van de AFM gaat begeven en dat onduidelijkheid ontstaat over elkaars rol dan wel dat de rollen met elkaar conflicteren. Om die reden stelt de werkgroep voor om een mechanisme in het leven te roepen waarbij die rol niet binnen de NBA komt te liggen, maar waarbij de NBA wel het mechanisme regelt waarbinnen op anonieme basis dossiers en cases worden gedeeld met het onafhankelijke onderzoeksinstituut (zie maatregel 5.10). Dit instituut doet vervolgens onder andere op basis van deze case studies onderzoek naar de root-causes van onvoldoende controle kwaliteit. Cruciaal voor de werking van deze op leren en verbeteren gerichte functie, zo leert ook de ervaring in andere sectoren, is dat accountants en organisaties die hun medewerking verlenen worden gevrijwaard van sanctionering en dat anonimisering van bevindingen en aanbevelingen is gewaarborgd. Hiertegenover zou dan wel een verplichting staan om volledige medewerking te verlenen aan het onderzoek.

Uiteraard dient ook sanctiëring plaats te vinden, maar dat vindt in ons voorstel plaats door reeds bestaande instanties zoals de AFM en de Accountantskamer op basis van door deze instanties zelf verkregen informatie, niet anders dan op dit moment reeds het geval is.

De rol van de NBA zal bestaan uit het vertalen van de bevindingen van het wetenschappelijk onderzoeksinstituut, Accountantskamer procedures, collegiale toetsing en AFM onderzoek in publieke duiding, eventuele aanpassing van de beroepsstandaarden en educatie. Daarmee geeft de NBA concreet invulling aan haar wettelijke taak, namelijk kwaliteitsbevordering en behartiging van het collectieve beroepsbelang.

#### **Nader te onderzoeken maatregelen**

- **6.1** De beroepsorganisatie onderzoekt de inrichting van een mechanisme dat specifiek is gericht op het leren van falen van accountants en dat werkt op basis van dezelfde uitgangspunten als de Onderzoeksraad voor de Veiligheid. De NBA verplicht accountants tot medewerking aan onderzoek van dossiers en vrijwaart hen van enige handhavingsactie of juridische procedure door de NBA of de aan haar verbonden organen. Dossiers die worden geselecteerd voor onderzoek worden overgedragen aan het onafhankelijk wetenschappelijk onderzoeksinstituut dat op basis van deze dossiers root-cause analyses uitvoert. Voorwaarde voor de invoering van dit mechanisme is dat wordt gewerkt op basis van geheimhouding waar het informatie over individuele dossiers, accountants en bevindingen betreft. Het op basis daarvan geleerde wordt gerapporteerd op basis van anonimiteit.
- **6.2** De beroepsorganisatie draagt zorg voor het systematisch vertalen van de bevindingen van AFM, Accountantskamer, College voor Collegiale Toetsing, onderzoeksinstituut en andere bronnen in publieke duiding, aanpassing van de beroepsstandaarden en educatie. Daarmee geeft ze concreet invulling aan haar wettelijke taak, namelijk kwaliteitsbevordering en behartiging van het collectieve beroepsbelang.
- **6.3** De NBA organiseert éénmaal per twee jaar een verplichte Permanente Educatie (PE) training waarin in detail wordt ingegaan op wat de beroepspraktijk kan en moet leren van de bevindingen van AFM, Accountantskamer, College voor Collegiale Toetsing, onderzoeksinstituut en andere partijen. Accountantsorganisaties onderzoeken of binnen hun organisatie afdoende waarborgen bestaan om dergelijke gevallen te voorkomen en de rvb en compliance officer stellen in samenspraak met de rvc vast of en welke maatregelen vereist zijn naar aanleiding van het geleerde van de openbare procedures.



# 10. SUCCESFACTOREN

**De controlerend accountant is één schakel in het totale systeem van corporate governance. Een goed werkend governance systeem is een belangrijke succesfactor voor de effectiviteit van de voorgestelde maatregelen en voor de accountantscontrole in het algemeen. De accountant kan zijn rol goed vervullen en waarborgen kunnen beter worden ingebouwd als alle andere spelers in het systeem ook hun rol goed vervullen.**

Lacunes elders in het systeem zullen ook de effectiviteit van de accountantscontrole verzwakken. Wat dat betreft is de kwaliteit van controledossiers in sommige gevallen een afspiegeling van de kwaliteit van de gecontroleerde onderneming. Het is derhalve van belang dat ook wordt gekeken naar het functioneren van onder meer het management, de rvc, de aandeelhouders en toezichthouders binnen dit systeem. Ook interne accountants en accountants in business maken hier onderdeel van uit. Ons rapport richt zich primair op aanpassingen in de rol van de controlerend accountant en wij hebben de bal niet neer willen leggen bij anderen. Dat maakt de aangedragen oplossingen wel kwetsbaar omdat de accountant in de praktijk vaak ook wordt aangekeken op wat er misgaat in de andere schakels in het systeem. Het is daarom naar onze mening noodzakelijk dat ook ten aanzien van de rol van anderen meer duidelijkheid wordt verschaft en aanvullende waarborgen worden ingebouwd waar nodig. Een aantal maatregelen raakt ook andere partijen. Zonder ons te verschuilen achter anderen en zonder iets af te doen aan het feit dat naar de mening van de werkgroep de hiervoor genoemde maatregelen door de beroepsgroep zelf genomen moeten worden, benoemen wij hierna een aantal andere gebieden waarop wij noodzaak zien tot maatregelen cq. veranderingen om de in voorgaande hoofdstukken voorgestelde maatregelen mogelijk te maken dan wel effectief te laten werken.

## **Bestuur en rvc van de onderneming**

Het bestuur en de rvc (of ander toezichthoudend orgaan) zijn verantwoordelijk voor de corporate governance structuur van de vennootschap en leggen hierover verantwoording af aan de algemene vergadering. Hierbij is het bestuur onder andere verantwoordelijk voor de strategie met het bijbehorende risicoprofiel, de realisatie van de doelstellingen, de naleving van alle relevante wet- en regelgeving, het beheersen van de risico's verbonden aan de ondernemingsactiviteiten en voor de financiering van de organisatie. De rvc houdt toezicht op het bestuur.

Zowel bestuur als rvc vervullen binnen het systeem van corporate governance een belangrijke rol die invloed heeft op de kwaliteit van de accountantscontrole. Daarnaast stellen wij in dit document een aantal maatregelen voor, waarvoor naar de mening van de werkgroep niet alleen de accountant maar ook de bevoegde organen binnen de gecontroleerde organisatie verantwoordelijk zouden moeten zijn. Indien de verplichting niet alleen bij de accountant ligt maar ook bij de relevante organen van de organisatie zorgt dat voor duidelijkheid richting stakeholders en voor een extra waarborg binnen het corporate governance systeem. Concreet zien wij de volgende zaken die aangepast dienen te worden in wet- en regelgeving waar het de rol van bestuur en rvc betreft (tussen haakjes is vermeld bij wie wij hier initiatief zouden verwachten):

- **7.1** Verdere verduidelijking van de rol van aandeelhouders en rvc bij de benoeming van en communicatie met de accountant binnen de Code Corporate Governance. Deze verduidelijking betreft de verantwoordelijkheid van de rvc voor de selectie van de accountant, het afspreken van het honorarium en de rechtstreekse communicatie met de accountant over zijn bevindingen, waarbij de rvc (audit committee) niet alleen zijn formele functie dient te vervullen, maar in materiële zin het orgaan dient te zijn dat de relatie met de accountant onderhoudt. Hiertoe wordt principe V.2 uitgewerkt in een aantal best practices die de primaire rol en verantwoordelijkheid voor deze zaken expliciet bij de rvc onderbrengen. [commissie corporate governance]

- **7.2** Opname van een best practice bepaling in de Code Corporate Governance dat de rvc bij de algemene vergadering waarin over de benoeming van de accountant na een proposal proces wordt gestemd, ook concreet aan dient te geven op basis waarvan die accountant wordt voorgesteld. Hierbij wordt in ieder geval in detail ingegaan op de beoordeling van de te benoemen accountant op een aantal aspecten van kwaliteit (zoals AFM bevindingen) en het honorarium ten opzichte van de andere kantoren die zijn uitgenodigd om een proposal uit te brengen. [commissie corporate governance]
- **7.3** Verbreding van de verplichte informatieverstopping door de rvc waar het de opdracht aan, en bevindingen van, de accountant betreft in het jaarverslag. [commissie corporate governance en wetgever]

### **Verslaggevingsvereisten**

De primaire rol van de accountant is het verschaffen van een oordeel over het getrouw beeld van verantwoordingsinformatie die door een onderneming/ondernemingsleiding wordt verstrekt aan haar relevante stakeholders, in veel gevallen de jaarrekening. Hierbij toetst de accountant aan wet- en regelgeving en algemeen aanvaardbaar beschouwde normen op het gebied van (financiële) verslaggeving. De werkgroep constateert in dit kader twee zaken. Ten eerste vereisen stakeholders meer informatie over bepaalde aspecten, zoals continuïteit, risico's en interne beheersing, maar ligt het niet voor de hand en is het naar de mening van de werkgroep zelfs onwenselijk dat die informatie primair door de accountant wordt verschaft. Als deze behoefte bestaat dan dient dit allereerst opgelost te worden door wet- en regelgeving zodanig aan te passen dat het bestuur van de organisatie verantwoording aflegt over dergelijke aspecten. Vervolgens kan de accountant een oordeel geven over die informatie als stakeholders daar ook behoefte aan hebben. Ten tweede zien wij dat in een aantal gevallen discussies over de rol van accountants meer gaan over de vraag of stakeholders de onderliggende verslaggevingsregels logisch, acceptabel of uitgebreid genoeg vinden. Dit speelt onder andere daar waar in specifieke sectoren afwijkende regels gelden, zoals binnen een aantal (semi-)publieke sectoren. Op consistente principes gebaseerde, herkenbare en kwalitatief hoogwaardige verslaggevingsregels die in alle sectoren worden toegepast, komen naar de mening van de werkgroep de duidelijkheid voor stakeholders ten goede en verhogen de waarde van het oordeel van de accountant bij verantwoordingen die zijn opgesteld op basis van die verslaggevingsregels. Sector specifieke aanvullingen en duidingen zijn goed, maar sector specifieke uitzonderingen en afwijkingen niet. Om die reden stelt de werkgroep het volgende voor:

- **7.4** Aanpassing van wet- en regelgeving op het gebied van de jaarverslaggeving die tegemoet komt aan gebruikersbehoeften. Bijvoorbeeld uitbreiding van door het bestuur op te nemen informatie over strategie, continuïteitsrisico's en andere risico's die van belang zijn voor een breder en relevanter inzicht in het profiel en de prestaties van de onderneming en van door de rvc op te nemen informatie over de opdracht aan, en bevindingen van, de accountant, vergelijkbaar met het model dat gangbaar is in het Verenigd Koninkrijk. Zie ook maatregel 4.3. [wetgever, RJ]
- **7.5** Aanpassing van sector specifieke verslaggevingsregels in lijn met de reguliere verslaggevingsregels die algemeen aanvaard zijn en algemeen herkend worden. Hierbij kan worden gedacht aan verslaggevingsregels die van toepassing zijn in de publieke sector. [RJ en andere regelgevers]

## Het toezicht

Zoals in voorgaand hoofdstuk is aangegeven is sterk toezicht en transparantie over bevindingen en consequenties van belang voor het vertrouwen in de accountantscontrole. Sanctionering bij onvoldoende functioneren van accountants is hier onderdeel van. Daarnaast dient de beroepsgroep te leren van zaken die misgaan en te zorgen dat die zaken zo snel mogelijk worden verbeterd.

Duidelijkheid over bevindingen en consequenties is naar de mening van de werkgroep cruciaal, zowel voor het vertrouwen van de maatschappij als de mogelijkheid om te leren van bevindingen door de sector. In dat kader stellen wij de volgende maatregel voor:

- **7.6** Classificatie van bevindingen door de AFM vanuit het toezicht op accountants en motivatie door de AFM voor het al dan niet in actie komen naar aanleiding van deze bevindingen. Wij pleiten ervoor dat de AFM aangeeft en motiveert of en waarom bevindingen wel of niet hebben geleid tot het opleggen van een boete en de hoogte ervan, het starten van een procedure tegen desbetreffende accountant en het al dan niet intrekken van de vergunning van de accountantsorganisatie alsmede de verbeteracties die naar aanleiding van de bevindingen zijn afgesproken met de accountantsorganisatie. [AFM]

## Controlegrenzen en OOB definitie

Zoals in hoofdstuk 7 aangegeven is de werkgroep van mening dat het wenselijk zou zijn om de controlegrenzen te verhogen, andere vormen van zekerheid mogelijk te maken bij kleinere ondernemingen en om het aantal organisaties dat onder de OOB definitie valt uit te breiden. De beroepsgroep kan dit niet zelf doorvoeren en voor het onderzoek naar deze aanpassingen en de doorvoering hiervan is initiatief van de wetgever nodig. Derhalve zien wij noodzaak tot de volgende actie bij de wetgever:

- **7.7** Aanpassing van de controlegrenzen en uitbreiding van de OOB definitie (aanwijzing van specifieke soorten organisaties die onder de reikwijdte zullen vallen) op basis van de uitkomsten van het uit te voeren onderzoek. [wetgever]

## Opleiding en onderzoek

In het rapport bespreken wij een aantal maatregelen die erop zijn gericht om vanuit de beroepsgroep bij te dragen aan op het beroep gericht onderwijs en onderzoek. Het beroep dient hier actief aan bij te dragen en hierin te investeren. Een belangrijke rol is uiteraard ook weggelegd voor de universiteiten en hogescholen. Het is van belang dat die een actieve rol spelen bij het doorvoeren van aanpassingen in het onderwijs, relevant wetenschappelijk onderzoek en praktijk invloed voldoende mogelijk maken. Onderdeel hiervan zou ook zijn het mogelijk maken en waarderen van meer op de praktijk en beroepsopleiding gerichte aanstellingen, waaronder voor de praktijk relevant onderzoek en bijbehorende publicaties.

- **7.8** Het doorvoeren van de in het rapport geschetste noodzakelijke aanpassingen in de accountantsopleidingen en het aangaan van een sterkere verbinding met de accountantspraktijk door de Nederlandse universiteiten en hogescholen op het gebied van onderzoek en onderwijs. [universiteiten en hogescholen]



# 11. IMPLEMENTATIE

De werkgroep meent dat de voorgestelde maatregelen het beroep zullen versterken en dat zij goed te realiseren zijn, ook in de internationale omgeving. De werkgroep is van mening dat in ieder geval de in te voeren maatregelen die zijn opgenomen in de hoofdstukken **Structuur en governance**, en **Belonen en verdienen** binnen een jaar geïmplementeerd dienen te zijn.

Voor de overige maatregelen dient door de betrokken partijen een tijdslijn opgenomen te worden die is gericht op de snelst mogelijke kwalitatief goede implementatie van de maatregelen. Wij stellen voor om de maatregelen allereerst te verwerken in een convenant waarin ook het tijdsplan van implementatie is opgenomen en dat door de kantoren die deze voorstellen ondersteunen en de NBA nog in 2014 wordt ondertekend. Op deze wijze kunnen de maatregelen snel worden geïmplementeerd door de hiervoor meest relevante groep accountantsorganisaties.

Accountantsorganisaties dienen in het transparantieverlag of jaarverslag verantwoording af te leggen over de implementatie van de in het convenant opgenomen maatregelen. Zodra een rvc is ingesteld bij de betrokken organisaties dient de rvc ook toe te zien op de tijdige en juiste implementatie van de maatregelen.

De werkgroep beveelt aan dat deze voorstellen daarnaast dan wel vervolgens worden verwerkt in NBA regelgeving die via de reguliere weg wordt ingevoerd (waaronder goedkeuring door de ledenvergadering) waarmee zij ook van toepassing worden voor accountantsorganisaties die zich nog niet expliciet hebben geëngaat aan het convenant, maar waarop de bepalingen wel van toepassing beoogd worden te zijn.

- 8.1 Accountantsorganisaties dienen in het transparantieverlag of jaarverslag verantwoording af te leggen over de implementatie van de in het convenant opgenomen maatregelen. Zodra een rvc is ingesteld bij de betrokken organisaties dient de rvc ook toe te zien op de tijdige en juiste implementatie van de maatregelen.



# 12. MONITORING EN EVALUATIE

De werkgroep stelt voor om de invoering, werking en de gevolgen van deze maatregelen continu te monitoren en hiervoor een onafhankelijke monitoring commissie te benoemen. Het doel van deze commissie is het waarborgen van continue verbetering van de sector en aanscherping van de maatregelen waar nodig. De verbetering van de kwaliteit van de accountantscontrole stopt niet bij dit rapport en de implementatie van de in dit rapport beschreven maatregelen. De beroepsgroep dient dit continu en actief na te streven.

De meerderheid van de monitoring commissie dient te bestaan uit personen die niet verbonden zijn aan een accountantsorganisatie. Jaarlijks zal als onderdeel van de monitoring een openbare bijeenkomst worden georganiseerd met vertegenwoordigers van accountants, investeerders, commissarissen, ondernemingen en andere stakeholders. Daarin evalueren zij de ontwikkeling van het beroep in het licht van de ontwikkeling van de omgeving en concluderen zij op welke punten accountants hun rol goed invullen en op welke punten deze rol aanpassing behoeft. De commissie rapporteert jaarlijks haar bevindingen over de invoering van de nu voorgestelde maatregelen door de NBA, de kantoren en anderen alsmede voorgestelde aanvullingen en aanpassingen die worden geïdentificeerd bij deze monitoring en stakeholder dialoog.

Daarnaast is de werkgroep van mening dat commitment van het beroep aan de in dit rapport beschreven maatregelen samengaat met extern toezicht op de invoering ervan. De werkgroep gaat er dan ook van uit dat ook de AFM de invoering van deze maatregelen bij het door de AFM uitgevoerde publieke toezicht betreft. Ook de jaarlijks te rapporteren kwaliteitsindicatoren kunnen een goede bron zijn voor de evaluatie van de effecten van de implementatie van de maatregelen.

- 9.1 Er wordt een onafhankelijke monitoring commissie ingesteld die de invoering en werking van de in dit rapport genoemde maatregelen beoordeelt en aanvullingen en aanpassingen voorstelt in die gevallen dat de bevindingen vanuit de monitoring daar aanleiding toe geven. De meerderheid van de monitoring commissie dient te bestaan uit personen die niet verbonden zijn aan een accountantsorganisatie.
- 9.2 De AFM betreft in haar toezicht de invoering van de in dit rapport beschreven maatregelen binnen de accountantsorganisaties en de Nederlandse topholding van de groep waar de betreffende accountantsorganisatie deel van uitmaakt.





# APPENDIX 1 – STAKEHOLDER DIALOOG

Tijdens en ten behoeve van het proces dat heeft geleid tot de totstandkoming van dit rapport en de hierin opgenomen maatregelen hebben wij gesproken met de volgende personen.

Stakeholders	Personen
Debatten met brede stakeholders-groepen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Digitaal debat 1 juli (177 participanten)</li> <li>• Nationaal Opinieleidersdebat Amsterdam 3 juli (141 participanten)</li> <li>• Regiodebat Den Bosch 14 juli (75 participanten)</li> <li>• Regiodebat Zwolle 16 juli (72 participanten)</li> </ul>
Beleggers	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rients Abma (Eumedion, 2 gesprekken)</li> <li>• Wouter Kuijpers (Eumedion)</li> <li>• Geert Koster (VEB)</li> </ul>
Commissie Governance, risk & compliance	<ul style="list-style-type: none"> <li>• André Hooyman, Anneke van Zanen, Carin Gorter, Goos Minderman, Jan Buné, Jan Nooitgedagt, Simone Heidema, Tjalling Tiemstra, Tom van Wijngaarden, Wouter Kuijpers</li> </ul>
Wetenschappers	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Marcel Pheijffer (2 gesprekken)</li> <li>• Mijntje Lückerath</li> <li>• Leen Paape</li> <li>• Olof Bik</li> <li>• Erik van der Loo</li> </ul>
Commissarissen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Peter Wakkie</li> <li>• Charlotte Insinger</li> <li>• Mijntje Lückerath (zie ook onder wetenschappers)</li> </ul>
Bestuurders / bedrijfsleven	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jos Nijhuis (Schiphol Group)</li> <li>• Martin Noordzij, Jeroen Lammers (VNO-NCW)</li> </ul>
Intern- en overheidsaccountants	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ingrid Doerga (NBA ledengroep intern- en overheidsaccountants)</li> <li>• Vincent Moolenaar (Instituut van Internal Auditors)</li> <li>• John Bendermacher (Instituut van Internal Auditors)</li> </ul>
Accountants in business	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Roderik Meeder (NBA ledengroep accountants in business)</li> </ul>
Algemene Rekenkamer	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kees Vendrik, Ellen van Schoten</li> </ul>
Toezichthouders	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nic van der Ende (DNB)</li> <li>• Merel van Vroonhoven (AFM)</li> <li>• Gerben Everts (AFM, 2 gesprekken)</li> <li>• Marianne van der Zijde (AFM, 2 gesprekken)</li> <li>• Janine van Diggelen (AFM, IFIAR)</li> </ul>
Ministerie en politici	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jeroen Dijsselbloem (Ministerie van Financiën)</li> <li>• Gita Salden (Ministerie van Financiën, 2 gesprekken)</li> <li>• Sander Verbaan (Ministerie van Financiën, 2 gesprekken)</li> <li>• Henk Nijboer (PvdA)</li> <li>• Aukje de Vries (VVD)</li> </ul>

»

»

Openbaar accountants	<ul style="list-style-type: none"> <li>• NBA bestuur (Huub Wieleman, Dirk ter Harmsel, Jochem Beekhuizen, Marc Eggermont, Sietze Groustra, Jaap Hetebrij, Jos van Huut, Viviana Kooistra-Voorwald, Gabriël van de Luitgaarden, Paul Scholte, Erica Steenwijk, Karin van Wijngaarden)</li> <li>• NBA directie (Anne-Marieke van Arkel, Berry Wammes)</li> <li>• NBA bestuur ledengroep openbaar accountants (Dirk ter Harmsel, Marco Moling, Jan-Gijsbert Bakker, Peter Jongerius, Joris Joppe, Bert Willems)</li> <li>• NBA Young profs (Tom Ooms, Arthur van Bommel, Bas Herrijgers, Marisa Noronha, Roy Gorter)</li> <li>• OPAK (Frank Koster, Ronald Hoeksel, Jouke Jelgerhuis Swildens, Els van Splunter, Jeroen Kamphuis, Marcel Baks, Marcel Welsink, Erik van der Haar, Wilfred Castricum, Cees Meijer, Paul Dinkgreve)</li> <li>• NOVAK Guus Ham</li> <li>• NEMACC en vertegenwoordigers MKB (Paul Mariën, Peter Paul Cornielje, Paul Drinkgreve, Jan Zweekhorst, John Weerdenburg, Guus Ham, Ron Weijmans, Jan Wietsma, Henk Volberda, Kevin Heij, Dirk ter Harmsel, Jochem Beekhuizen, Antoinette Rijsenbilt, Bibi van den Bragt)</li> </ul>
Voorzitters Commissie Publiek Belang	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arnoud Aikema, Floris Deckers, Steven van Eijck, Peter van der Zanden, Mariette Doornekamp, Jan Hommen, Nout Wellink</li> </ul>
Nederlandse Orde van Belastingadviseurs	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Marnix van Rij, Wim Gohres</li> </ul>

# APPENDIX 2 – VOORBEELDEN VAN KWALITEITSINDICATOREN

## Input – samenstelling teams algemeen

- Aantal en ratio partners/directors, (senior) managers en overige teamleden
- Gemiddeld aantal jaren ervaring, gesplitst naar partners/directors, (senior) managers en overige teamleden
- Verlooppercentage partners/directors, (senior) managers en overige teamleden gesplitst naar 'key talents'/'high potentials' en overig
- Aantal en percentage uren partners/directors, (senior) managers en overige teamleden besteed aan: controle-opdrachten (OOB en niet-OOB gesplitst), overige opdrachten, interne werkzaamheden
- Aantal overuren en percentage ten opzichte van totaal aantal contractueel beschikbare uren

## Input – Training en coaching

- Gemiddeld aantal uren training en opleiding per medewerker (interne en externe opleidingen)
- Gemiddelde investering (euro's cash out) in training en opleiding per medewerker
- Aantal interne uren besteed aan het voorbereiden en geven van trainingen
- Gemiddelde verhouding uren partner/director, (senior) managers en overige teamleden (leverage), afzonderlijk voor OOB controle-opdrachten en niet-OOB controle-opdrachten
- Aantal en percentage opdrachten waarbij de hiervoor genoemde verhouding onder de intern gestelde norm ligt
- Resultaten werknemerstevredenheidsmetingen op aspecten die gerelateerd zijn aan coaching en controle-kwaliteit

## Input – kwaliteitsmaatregelen

- Het aantal en percentage controle-uren per fase van het controle-proces uitgevoerd voor het einde van het boekjaar en na het einde van het boekjaar
- Aantal FTE's partners/directors, (senior) managers en overige teamleden werkzaam binnen de functies Vaktechniek, Compliance en Independence
- Aantal consultaties bij de afdeling vaktechniek op het gebied van verslaggeving en controle
- Aantal uitgevoerde jaarrekening reviews door experts buiten het reguliere controle team (bijvoorbeeld vaktechniek) voor afgifte van de verklaring (inclusief jaarrekening reviews als onderdeel van OKB)
- Aantal uitgevoerde OKB's, totaal aantal en percentage van totaal aantal wettelijke controles
- Aantal uren partners/directors, (senior) managers en overige teamleden besteed aan OKB's, totaal aantal en gemiddeld aantal per OKB
- Gemiddeld aantal uren besteed aan OKB als percentage van het totaal aantal uren besteed aan de controle van opdrachten waar een OKB is uitgevoerd
- Aantal/percentage uren IT specialisten op controle-opdrachten, afzonderlijk voor OOB en niet-OOB
- Aantal en percentage opdrachten waarbij het hiervoor genoemde percentage onder de intern gestelde norm ligt
- Aantal/percentage uren andere (nader te definiëren) specialisten op controle-opdrachten
- Aantal uren besteed aan rollen gericht op beroepsontwikkeling (NBA, universiteit, artikelen etc), totaal aantal en als percentage van totaal beschikbare uren

### **Uitkomsten**

- Totaal aantal afgegeven controleverklaringen in het kader van wettelijke controles (OOB en overige gesplitst)
- Aantal intern gerapporteerde of vastgestelde overtredingen van onafhankelijkheidsregels, totaal en als percentage van totaal aantal werknemers
- Aantal interne waarschuwingen voor overtreding van onafhankelijkheidsregels, totaal en als percentage van totaal aantal werknemers
- Aantal dossiers dat intern aan kwaliteitsreview achteraf (anders dan OKB) is onderworpen en de samengevatte conclusies (classificatie bevindingen). Tevens dient in het transparantieverlag aangegeven te worden welke acties (verbeteracties, sancties) zijn ondernomen naar aanleiding van de bevindingen.
- Aantal dossiers dat door een toezichthouder aan kwaliteitsreview is onderworpen en conclusies (classificatie bevindingen)
- Conclusies van de accountantsorganisatie op basis van aanvullende review die is gedaan op dossiers naar aanleiding van de bevindingen van de toezichthouder
- Aantal en bedrag ontvangen boetes van de toezichthouder
- Aantal als extern accountant uitgeschreven partners in verband met kwaliteits issues, totaal en als percentage van totaal aantal partners
- Aantal gecorrigeerde fundamentele fouten (NL GAAP) of materiële fouten (IFRS) bij ondernemingen waar de organisatie in voorgaand jaar ook accountant was, totaal en percentage van aantal afgegeven controleverklaringen.
- Aantal bij gecontroleerde ondernemingen gecorrigeerde materiële fouten op basis van aangeven door de toezichthouder, totaal en percentage van aantal afgegeven controleverklaringen.
- Aantal en percentage teruggegeven opdrachten met hierbij de reden
- Aantal ontvangen claims en afwikkeling (naar rechter, veroordeeld, afgewezen, gesetteld)
- Aantal incidenten gemeld aan de toezichthouder
- Aantal procedures Accountantskamer en uitkomsten
- Aantal klachten en uitkomsten van klachtprocedures

# APPENDIX 3 – OVERZICHT MAATREGELEN

»

Nr	Maatregel
1.1	De beroepsgroep voert een beroepseed in voor accountants. Deze wordt afgelegd op het moment van inschrijving in het accountantsregister.
1.2	Kwaliteit en professioneel-kritische instelling dienen prominent opgenomen en duidelijk ingevuld te worden in de VGBA.
1.3	Bij de profilering richting studenten en arbeidsmarkt benadrukt de beroepsgroep juist die waarden, normen en kwaliteiten van een accountant die aandacht dienen te krijgen bij het vormen van de gewenste cultuur binnen accountant-organisaties: focus op kwaliteit, een professioneel-kritische instelling, nauwkeurigheid, degelijkheid, een rechte rug, maatschappelijke betrokkenheid.
1.4	OOB-kantoren voeren periodiek een meting uit op de mindset en drivers van de partnergroep, andere leidinggevenden en medewerkers. De rvc wordt geïnformeerd over de uitkomsten van deze meting en de op basis hiervan voorgenomen acties. De rvc dient het bestuursbesluit over de te nemen acties goed te keuren. De uitkomsten van de meting bij individuele personen worden door het bestuur en de rvc betrokken in de besluitvorming (goedkeuring) rondom partnerbenoemingen.
2.1	Bij de Nederlands topholding van iedere groep waarvan een accountantsorganisatie met een OOB-vergunning deel uitmaakt wordt een rvc ingesteld.
2.2	Voor de samenstelling (waaronder onafhankelijkheid) en werkwijze van de rvc gelden de principebepalingen III.1, III.2 en III.3 van de Nederlandse Code Corporate Governance (CCG). Deze bepalingen worden overgenomen in een NBA-verordening, zodat deze bepalingen binnen de reikwijdte vallen van het AFM toezicht. De rvc is zodanig samengesteld dat de leden onafhankelijk en kritisch kunnen optreden. In de rvc is naast de in de CCG benoemde deskundigheden, deskundigheid aanwezig ten aanzien van kwaliteitsbeleid en het publiek belang. Conform de CCG zijn alle commissarissen, met uitzondering van maximaal één persoon, onafhankelijk en dus externe leden. De voorzitter van de rvc is altijd een extern lid en onafhankelijk. Selectie van leden van de rvc vindt plaats op basis van een profielschets (zie CCG principebepaling III.3) met daarin de benoemde deskundigheidsgebieden. De benoeming vindt plaats op basis van een bindende voordracht door de rvc, waarvan slechts met een gekwalificeerde meerderheid kan worden afgeweken. Hetzelfde geldt voor schorsing en ontslag. De rvc wordt divers samengesteld. In de samenstelling wordt gestreefd naar minimaal 30% vrouwen (en minimaal 30% mannen). Voordat voordracht van een (beoogd) rvc lid plaats kan vinden dient een geschiktheidstoets plaats te vinden door de AFM.
2.3	De taak en het mandaat van de rvc worden duidelijk omschreven. De rvc richt zich in ieder geval op organisatiebrede aspecten die van invloed zijn op de kwaliteit van de accountantscontroles, onafhankelijkheid, integriteit en op de belangen van externe stakeholders bij de accountantscontrole. De rvc doet een bindende voordracht voor te benoemen bestuursleden van de Nederlandse topholding, waarvan slechts met een gekwalificeerde meerderheid kan worden afgeweken. Ook is de rvc verantwoordelijk voor de goedkeuring van benoeming en ontslag van partners binnen de controlepraktijk, goedkeuring van het kwaliteitsbeleid en de borging daarvan. Tevens keurt de rvc het beloningsbeleid voor bestuurders, partners en medewerkers goed en bepaalt hij de beloning voor de bestuurders van de Nederlandse topholding. De rvc keurt de benoeming en beoordeling van de compliance officer goed. Zonder afbreuk te doen aan de verantwoordelijkheid van het bestuur voor een adequate compliance van de organisatie dient de compliance officer van de accountantsorganisatie een directe rapportagelijn naar de rvc te hebben. Jaarlijks vindt een gesprek plaats tussen de rvc en de AFM zonder aanwezigheid van de bestuurders. De inhoud van dit gesprek is gericht op de accountantsorganisatie.
2.4	In lijn met CCG principebepaling III.1 ziet de rvc toe op het belang van de gehele organisatie, de bij de organisatie betrokkenen en betreft hij hierbij de relevante maatschappelijke aspecten van ondernemen, waaronder mede controlekwaliteit en onafhankelijkheid. Hierbij ziet hij erop toe dat effecten van tegenstrijdige belangen (zowel zakelijk als persoonlijk) binnen de organisatie afdoende worden beperkt.
2.5	De rvc kent desgewenst kerncommissies in overeenstemming met de CCG. De leden van de remuneratiecommissie zijn allen onafhankelijk. Het borgen van het publiek belang is een essentieel onderdeel van de taak van de rvc als geheel. De functie van de bestaande Commissie Publiek Belang wordt geïntegreerd in de rvc.
2.6	De rvc neemt een uitgebreid verslag op in het jaarverslag van de Nederlandse topholding en in het transparantieverslag van de accountantsorganisatie. Hierin wordt uiteengezet hoe de rvc zijn rol heeft ingevuld op ieder van de aan de rvc toegewezen taken en verantwoordelijkheden, welke procedures zijn gevolgd en wat de belangrijkste inhoudelijke bevindingen, discussies en beslissingen van de rvc zijn.

Impact op	Initiatief invoering	Termijn
Alle accountants	NBA (regelgeving)	korte termijn
Alle accountants	NBA (regelgeving)	korte termijn
Alle accountants	Kantoren, NBA	korte termijn
OOB kantoren	Kantoren	korte termijn
OOB kantoren	Kantoren	korte termijn
OOB kantoren	Kantoren, NBA (regelgeving)	korte termijn
OOB kantoren	Kantoren	korte termijn
OOB kantoren	Kantoren, NBA (regelgeving)	korte termijn
OOB kantoren	Kantoren, NBA (regelgeving)	korte termijn
OOB kantoren	Kantoren (evt wetgever)	korte termijn

»

Nr	Maatregel
2.7	Het bestuur van de organisatie dient voldoende divers te zijn samengesteld, met voldoende oog voor de belangen van externe stakeholders. De rvc ziet hierop toe bij de benoeming van bestuurders van de Nederlandse topholding. Het benoemen van mensen van buitenaf kan hierbij in bepaalde gevallen helpen, maar is geen noodzaak. Selectie van bestuurders vindt plaats op basis van een door de rvc opgestelde profielschets met daarin de benoemde deskundigheidsgebieden en na uitvoering van een geschiktheidstoets door de AFM.
2.8	Het bestuur dient voldoende afstand te kunnen bewaren van de partnership en genoeg tijd te kunnen besteden aan het besturen van de organisatie. Het bestuurslid dat primair verantwoordelijk is voor het kwaliteitsbeleid dient zich voornamelijk op deze taak te richten. De rvc formuleert de uitgangspunten voor de tijdsbesteding van bestuurders aan bestuurstaken en andere verantwoordelijkheden en ziet toe op de naleving ervan. Een beperkte portefeuille als controlerend accountant is voor een bestuurder mogelijk, echter alleen na toestemming van de rvc.
3.1	Alle accountantsorganisaties moeten aantoonbaar een intern beloningsstelsel hebben waarin de beloning van kwaliteit, waaronder coaching en begeleiding, voorop staat. Het belangrijkste deel van de (variabele) beloning van de individuele werknemers die werkzaam zijn binnen de controlepraktijk en de beloning of verdeelsleutel op basis waarvan de winst wordt verdeeld voor controlepartners wordt bepaald door rol, verantwoordelijkheid en de geleverde controlekwaliteit, waaronder de kwaliteit van de begeleiding en coaching van teamleden en uitkomsten van dossier reviews. In het stelsel dient kwaliteit zowel positieve als negatieve consequenties te hebben voor de beloning of verdeelsleutel. Het beloningsbeleid, inclusief de criteria op basis waarvan de winst wordt verdeeld tussen de controlepartners, het beleggingsbeleid voor individuele partners in privé en de individuele beloningen van de bestuurders van de accountantsorganisatie worden gepubliceerd in het jaarverslag, transparantieverslag of op de website van de accountantsorganisatie.
3.2	Vaktechnische kennis, professioneel kritische instelling en kwaliteit van de werkzaamheden dienen de cruciale elementen te zijn binnen het promotiebeleid voor medewerkers van de controlepraktijk in de organisatie, inclusief de criteria voor partnerbenoeming. Dit dient onder andere vormgegeven te worden door middel van een curriculum dat iemand doorlopen dient te hebben voordat hij in aanmerking komt voor partnerbenoeming. Onderdeel hiervan zijn aantoonbare werkervaring (met positieve beoordeling) binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie (bijvoorbeeld afdeling vaktechniek of compliance), gedurende een relevante periode en een representatief aantal dossierreviews met positieve beoordeling. Voor partnerbenoeming binnen de OOB-controlepraktijk van een accountantsorganisatie en voordat iemand als partner kan functioneren op een OOB dient aantoonbaar sprake te zijn van minimaal het equivalent van 12 maanden ervaring binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie met positieve beoordeling en minimaal drie dossierreviews met positieve beoordeling in de laatste vijf jaar voor benoeming. Bij OOB accountantsorganisaties toetst de rvc in ieder geval (maar niet uitsluitend) expliciet op de hiervoor genoemde aspecten bij zijn goedkeuring van partnerbenoemingen. Ten behoeve van een zorgvuldige en operationeel realiseerbare implementatie van deze maatregel acht de werkgroep een overgangsregime noodzakelijk. Het blijft maximaal drie jaar lang mogelijk om een persoon te benoemen die nog niet aan het criterium voldoet ten aanzien van ervaring binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie onder voorwaarde dat hij na benoeming binnen vijf jaar de vereiste ervaring alsnog opdoet.
3.3	De principebepalingen II.2 en III.7 van de CCG inzake de bezoldiging van bestuurders respectievelijk commissarissen worden overgenomen in een NBA verordening zodat deze bepalingen binnen de reikwijdte vallen van het toezicht door de AFM. De bezoldiging van de leden van de rvc wordt jaarlijks vastgesteld en is onafhankelijk van de resultaten van de organisatie. De bezoldiging wordt vastgesteld op een niveau dat passend is bij de verantwoordelijkheid van de commissarissen en een adequate tijdsbesteding in de goede uitvoering van de taak. Bestuurders van de Nederlandse topholding van een OOB accountantsorganisatie dienen een beloning te ontvangen die is vastgesteld door de rvc en die geen directe relatie heeft met de winstgevendheid van de organisatie in het betreffende jaar. Deze beloning bestaat uit een door de rvc aan het begin van het jaar in overeenstemming met het beloningsbeleid vastgesteld vast bedrag plus een variabel bedrag dat kan oplopen tot maximaal 20%. Het variabele deel van de beloning van de bestuurders van de Nederlandse topholding dient gebaseerd zijn op het behalen van door de rvc vastgestelde lange-termijn doelstellingen die passen bij de maatschappelijke functie van de organisatie (waaronder kwaliteit van de accountantscontrole) en de specifieke verantwoordelijkheid hierin van de desbetreffende bestuurder. Het bestuur van de topholding ziet erop toe dat de bezoldiging van beleidsbepalers van de OOB-vergunninghouder past binnen de gestelde doelstellingen en het onder 3.1 omschreven beleid.



Impact op	Initiatief invoering	Termijn
OOB kantoren	Kantoren	korte termijn
OOB kantoren	Kantoren	korte termijn
Alle vergunningshouders	Kantoren, NBA (regelgeving)	korte termijn
Alle vergunningshouders	Kantoren	korte termijn
OOB kantoren	Kantoren, NBA (regelgeving)	korte termijn

»

Nr	Maatregel
3.4	Voor de overige controlepartners dient de vergoeding of verdeelsleutel op basis waarvan het winstrecht van de partner wordt bepaald te bestaan uit een component die is gebaseerd op rol en verantwoordelijkheid en een variabele component. Die laatste is voor het belangrijkste deel is gebaseerd op aan kwaliteit gerelateerde criteria, waaronder resultaten uit dossier-reviews, de resultaten van werknemerstevredenheidsmetingen en individuele beoordelingen door teamleden ten aanzien van de door de partner gegeven begeleiding. Binnen de vergoeding of verdeelsleutel kan worden beloond op basis van andere doelstellingen. Aan een meer dan gemiddelde prestatie op het gebied van van commerciële doelstellingen wordt echter geen gewicht toegekend indien de controlepartner negatief is beoordeeld op het aspect controlekwaliteit. Inhoudingen die worden gedaan op de beloning van individuele controlepartners vanwege een onvoldoende beoordeling op de geleverde kwaliteit worden niet bestemd voor uitkering aan de andere partners, maar worden in overleg met de rvc besteed aan specifieke maatregelen die gericht zijn op kwaliteitsverbetering. De werkgroep is van mening dat kwaliteit ook een collectieve verantwoordelijkheid is. Hierbij past niet dat kwaliteitsproblemen binnen het kantoor een positief effect kunnen hebben op de beloning van enig individu binnen de organisatie.
3.5	OOB accountantsorganisaties voeren een claw-back regeling in met een looptijd van 6 jaar (de maximale termijn voor het starten van procedures bij de Accountantskamer) waarbij de openbaar accountant een bedrag ineens inlegt of in 6 jaren opbouwt via reservering uit winstrechten. Het bedrag dat onder de regeling valt loopt in deze 6 jaren op tot één gemiddeld jaarinkomen dat is genoten over de meest recente 6-jaars periode. Indien voor het verstrijken van die periode blijkt dat verwijtbaar handelen van de accountant heeft geleid tot het afgeven van een verkeerde verklaring waaruit maatschappelijke schade is ontstaan, dan wordt het bedrag dat onder deze regeling valt niet uitbetaald, maar verliest de accountant zijn aanspraak op dit winstrecht geheel of gedeeltelijk. De hoogte van het op de gereserveerde winstrechten of ingelegde vermogen in te houden bedrag is ter finale beoordeling van de rvc en afhankelijk van de significantie van de tekortkoming en de hieruit ontstane maatschappelijke schade. Deze maatregel geldt niet alleen voor de tekenend partner, maar in voorkomend geval dient ook de rol van de partner die verantwoordelijk is voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij deze opdracht en andere teamleden beoordeeld te worden. Inhoudingen die worden gedaan in overeenstemming met de claw-back regeling worden niet bestemd voor uitkering aan de andere partners, maar worden in overleg met de rvc besteed aan specifieke maatregelen die gericht zijn op kwaliteitsverbetering.
3.6	Accountantsorganisaties voeren een beleggingsbeleid voor partners in privé in waarin wordt aangegeven wat de restricties zijn die partners hierbij in acht dienen te nemen. Het beleggingsbeleid dient te worden goedgekeurd door de rvc.
3.7	De sector start een proces dat gericht is op geleidelijke uitfasering van het model waarbij toetredende partners kapitaal dienen in te leggen om een aandeel te verkrijgen in de organisatie (het 'goodwill model') binnen een redelijke termijn en met een passende overgangsregeling.
3.8	De sector onderzoekt het invoeren van een pensioenregeling voor de beroepsgroep waarin controlepartners van OOB accountantsorganisaties verplicht participeren en overige partners vrijwillig kunnen participeren. De werkgroep heeft de indruk dat een invoering van een pensioenregeling wenselijk is, maar de consequenties ten aanzien van onder andere onafhankelijkheid dienen eerst onderzocht te worden.
4.1	De accountant mag een controle-opdracht of verzoek tot het uitbrengen van een proposal voor een controle-opdracht slechts aanvaarden als hij deze rechtstreeks heeft ontvangen van de algemene vergadering (of vergelijkbaar orgaan) of van het toezichthoudend orgaan (rvc, rvt of vergelijkbaar orgaan), als hij de proposal presenteert aan dit orgaan, als zijn honorarium wordt afgesproken met dit orgaan en als hij rapporteert aan dit orgaan. De accountant accepteert dus geen situatie waarin het bestuur de facto de accountant selecteert en benoemt, tenzij de bestuurder en aandeelhouder dezelfde persoon zijn en geen toezichthoudend orgaan aanwezig is. Indien de aandeelhouders en het toezichthoudend orgaan in gebreke blijven dan dient de (beoogd) accountant het bestuur te adviseren om de NBA te benaderen ten behoeve van de benoeming van een accountant.
4.2	De accountant richt de controleverklaring aan de aandeelhouders en schuldeisers, en in specifieke gevallen aan concreet benoemde andere belanghebbenden, van de rechtspersoon.
4.3	De accountant geeft een afzonderlijke beoordelingsverklaring af bij het jaarverslag (zoals bedoeld in art. 2:391 BW). In deze beoordelingsverklaring bij het jaarverslag geeft de accountant expliciet zijn oordeel over de risicoparagraaf, continuïteitsanalyse en corporate governance informatie zoals opgenomen in dat jaarverslag. Indien nodig geeft de accountant een aanvullende reflectie op deze onderwerpen. De NBA brengt nadere regelgeving uit voor de uit te voeren werkzaamheden in het kader van deze beoordelingsverklaring. Onderzocht wordt of het, gezien de andere mate van zekerheid die wordt verschaft, mogelijk is om dit expliciete oordeel bij het jaarverslag op te nemen als afzonderlijk onderdeel van de controleverklaring bij de jaarrekening. NB: voor een goede werking van deze maatregel dienen de vereisten voor het jaarverslag aangepast te worden, zie ook hoofdstuk 10.

Impact op	Initiatief invoering	Termijn
OOB kantoren	Kantoren	korte termijn
OOB kantoren	Kantoren	korte termijn
OOB kantoren	Kantoren	korte termijn
Alle vergunningshouders	Kantoren, NBA	middellange termijn
OOB (alle) kantoren	Kantoren, NBA	middellange termijn
Alle vergunningshouders	NBA, Wetgever	korte termijn
Alle vergunningshouders	NBA	middellange termijn
Alle vergunningshouders	NBA (regelgeving), Wetgever	middellange termijn

»

Nr	Maatregel
4.4	De accountant rapporteert expliciet aan de rvc (of vergelijkbaar toezichhoudend orgaan) over de risico's op de onder COS 240 vallende vormen van fraude met mogelijk materiële impact op de jaarrekening die hij onderkent, stemt met de rvc het werkprogramma af dat hij uitvoert ten aanzien van die risico's en rapporteert specifiek over de door hem uitgevoerde werkzaamheden. De inzet van data-analyse dient onderdeel te zijn van het controleplan dat is gericht op de afdekking van fraude risico's. De NBA brengt nadere regelgeving of een handreiking uit over de uit te voeren werkzaamheden en de afstemming met en rapportage aan de rvc ten aanzien van fraude. Indien een fraudegeval zich voordoet rapporteren zowel rvc als accountant aan de algemene vergadering (of vergelijkbaar orgaan) in hoeverre dit gerelateerd is aan een door rvc en accountant onderkend frauderisico en over de evaluatie van rvc en accountant van de uitgevoerde controlewerkzaamheden rondom dit frauderisico.
4.5	Bij alle OOB's en door de NBA aan te wijzen andere instellingen geeft de accountant een uitgebreide controleverklaring af. Daarin geeft hij meer inzicht in de aandachtspunten van zijn controle, de controlemethodiek en uitgevoerde werkzaamheden en de gehanteerde materialiteit. Over de door de onderneming gerapporteerde continuïteitsrisico's rapporteert hij in de beoordelingsverklaring bij het jaarverslag. Ook voert de accountant actief het woord op de AvA (of vergelijkbaar orgaan) om zijn werkzaamheden toe te lichten. Dit stemt de accountant vooraf af met de rvc (of vergelijkbaar orgaan). Indien hem dit niet wordt toegestaan dient hij de opdracht niet te accepteren.
4.6	De accountant dient de rvc en rvb (of vergelijkbare organen) te allen tijde toe te staan om in het jaarverslag of tijdens de algemene vergadering informatie te verstrekken over de inhoud van de managementletter. De accountant ziet er in dat geval op toe dat deze informatie juist en evenwichtig is.
4.7	Gezien de huidig geldende wettelijke geheimhoudingsplicht, onderzoeken de beroepsgroep en stakeholders in hoeverre het wenselijk en mogelijk is dat de accountant pro-actief rapporteert over de punten in zijn managementletter (of board report). Dit geldt ook voor de op aangeven van de accountant doorgevoerde correcties en of in meer gevallen dan nu een spreekplicht zou moeten gelden voor de accountant. Tot dit onderzoek is afgerond maakt de accountant duidelijk dat als aandeelhouders van mening zijn dat het management of de rvc actiever of uitgebreider dienen te rapporteren, zij dit moeten oplossen binnen hun eigen governance met de middelen die ze daarvoor hebben.
4.8	De beroepsgroep (NBA) levert een actieve bijdrage aan onderzoek naar de mogelijkheid om de grenzen voor de wettelijk verplichte controle te verhogen en zo de accountant uit te dagen zijn relevantie voor stakeholders te blijven bewijzen. Als onderdeel hiervan doet de beroepsgroep onderzoek naar de wenselijkheid om voor een bepaalde groep ondernemingen andere vormen van zekerheid mogelijk te maken.
4.9	De beroepsgroep (NBA) onderzoekt in overleg met het Ministerie of het wenselijk is om meer instellingen aan te merken als OOB en daarmee de reeds bestaande regels en een deel van de in dit rapport opgenomen voorstellen van toepassing te maken voor een grotere groep accountantsorganisaties en controles. Hierbij kan gedacht worden aan organisaties die worden gefinancierd vanuit publieke middelen zoals (semi-)publieke instellingen, maar ook bepaalde niet beursgenoteerde ondernemingen die als gevolg van hun omvang, doelstelling of structuur gekenmerkt worden door een grotere groep stakeholders. De werkgroep is van mening dat de OOB definitie in ieder geval uitgebreid zou moeten worden met woningbouwcorporaties, zorginstellingen, onderwijsinstellingen, provincies en gemeentes van een nog nader in te vullen omvang.
5.1	Accountantsorganisaties moeten voor een standaardset van kwaliteitsindicatoren, waaronder indicatoren op het gebied van leverage en coaching, in het transparantieverlag of jaarverslag rapporteren wat de interne doelstelling of norm is voor de betreffende indicator, wat de werkelijke uitkomst is over het afgelopen jaar en welke acties worden genomen indien het resultaat negatief afwijkt van de doelstelling of norm. De door de werkgroep voorgestelde indicatoren zijn opgenomen in appendix 2 bij dit rapport. De in 2015 respectievelijk 2016 te rapporteren indicatoren dienen voor eind 2014 definitief vastgesteld te worden door de NBA en worden periodiek bijgesteld op basis van uitkomsten van wetenschappelijk onderzoek en dialoog met stakeholders.
5.2	De accountant rapporteert aan de rvc (of ander toezichhoudend orgaan) van de gecontroleerde rechtspersoon hoe veel partner/director- en team-uren hij verwacht te besteden (voorcalculatie) en daadwerkelijk zijn besteed (nacalculatie) aan de uitvoering van de controle. De accountant onderbouwt hoe de inzet van deze uren, in combinatie met andere controlemethodieken, tot een kwalitatief goede controle leidt.
5.3	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) moeten worden uitgevoerd door een OKB team met senior teamleden onder leiding van een ervaren partner (of ervaren accountant van buiten de organisatie). De leden van het OKB team zijn permanent, dan wel voor een afgebakende periode, een substantieel deel van hun tijd beschikbaar voor het uitvoeren van OKB's. Ieder jaar dienen meerdere dossiers van een controlepartner in een OKB te vallen.

Impact op	Initiatief invoering	Termijn
Alle vergunningshouders	NBA (regelgeving)	middellange termijn
OOB kantoren	NBA (regelgeving)	korte termijn
OOB kantoren	Kantoren	korte termijn
OOB kantoren	NBA	middellange termijn
Alle vergunningshouders	NBA, Wetgever	middellange termijn
Alle vergunningshouders	NBA, Wetgever	middellange termijn
Alle vergunningshouders	Kantoren, NBA	korte termijn
Alle vergunningshouders	Kantoren	korte termijn
Alle vergunningshouders	Kantoren, NBA (regelgeving)	korte termijn

»

Nr	Maatregel
5.4	De rol en verantwoordelijkheid van het OKB team en de persoon die leiding geeft aan de OKB, waaronder de scope van de beoordeling, dienen helder geregeld te worden in de Verordening Accountantsorganisaties, echter zonder de uit te voeren werkzaamheden in detail voor te schrijven. Hierbij dient aansluiting gezocht te worden bij internationale ontwikkelingen op dit gebied.
5.5	Indien wordt vastgesteld dat controledossiers –en werkzaamheden van een controlepartner niet voldoen aan de kwaliteitsvereisten dient, naast de in hoofdstuk 6 besproken invloed op de beloning, door deze controlepartner een verbeterplan opgesteld te worden in samenspraak met de compliance officer en het bestuurslid dat verantwoordelijk is voor kwaliteit. Gedurende een periode van twee jaren dient uitvoering gegeven te worden aan dit verbeterplan en dient het aantal OKB's op de controledossiers van deze partner sterk geïntensiveerd te worden. Na twee jaren dient een evaluatie plaats te vinden van de ontwikkeling en kwaliteit in die periode en dient bepaald te worden of de controlepartner tekeningsbevoegd kan blijven binnen de accountantsorganisatie. Hiertoe wordt een gemotiveerd besluit ter goedkeuring ingediend bij de rvc.
5.6	Invoering van een controle standaard die bij een accountantswisseling bepalingen bevat voor zowel de toetredend accountant als de uittredend accountant en voorziet in een tijdige en volledige informatie overdracht, inclusief informatie overdracht bij aanvang van het proposal proces in die gevallen dat de huidige accountant niet is uitgenodigd voor het proposal proces (bijvoorbeeld bij OOB rotaties). Indien vanuit toezicht of anderszins de controle over enig jaar ter discussie wordt gesteld (bijvoorbeeld in een procedure bij de Accountantskamer) dient ook de uitvoering van de overdracht door de uittredend accountant onderzocht te worden en dient te worden vastgesteld of hij in strijd met de nieuwe controle standaard heeft verzuimd relevante informatie te overleggen aan de toetredend accountant ten aanzien van het onderhavige onderwerp.
5.7	Bij het herzien van de opleiding dienen de NBA en de CEA, naast eindtermen op financieel-technisch gebied, vereisten op te nemen voor de niet-technische aspecten binnen de opleiding, zoals een kritische houding, ethiek en moraliteit, die essentieel zijn voor het functioneren van de accountant.
5.8	Naast inhoudelijke eindtermen dienen ook bindende criteria voor de minimale doorlooptijd van opleidingen en specifieke vakken te worden vastgesteld zodat er voldoende tijd is om de stof en beginselen te 'doorleven' en recht te doen aan de complexiteit van het beroep.
5.9	Het beroep dient actief bij te dragen aan de kwaliteit van het onderwijs door de terbeschikkingstelling van ervaren en vooraanstaande beroepsbeoefenaren.
5.10	De accountancysector neemt het initiatief tot het opzetten van een onafhankelijk wetenschappelijk onderzoeksinstituut. Dit instituut dient onderzoek te doen naar de effecten van accountantscontrole, drivers van (onvoldoende) controlekwaliteit (root-cause analyse), de effecten van (internationaal) genomen maatregelen die de sector betreffen. Ook dient het een rol te spelen bij het verder vormgeven van het beroep van de toekomst. Het initiatief dient opgestart te worden vanuit Nederland, met een bijdrage van de Nederlandse kantoren in financiële middelen, mensen (promovendi), data en toegang tot beroepsbeoefenaren zoals senior partners en bestuurders. Zo snel mogelijk moet verbinding gezocht worden met internationaal vooraanstaande wetenschappers en internationale organisaties van binnen en buiten de sector om te zorgen voor een sterk en relevant instituut. In 2015 dient hiertoe een convenant opgesteld te worden tussen NBA, kantoren en universiteiten en moet vanuit Nederland een internationaal aanbestedingstraject opgestart worden. De sector committeert zich aan de financiering van het instituut en de beschikbaarstelling van de hiervoor genoemde benodigde middelen. De onafhankelijkheid van het instituut dient gewaarborgd te worden in de governance.
6.1	De beroepsorganisatie onderzoekt de inrichting van een mechanisme dat specifiek is gericht op het leren van falen van accountants en dat werkt op basis van dezelfde uitgangspunten als de Onderzoeksraad voor de Veiligheid. De NBA verplicht accountants tot medewerking aan onderzoek van dossiers en vrijwaart hen van enige handhavingsactie of juridische procedure door de NBA of de aan haar verbonden organen. Dossiers die worden geselecteerd voor onderzoek worden overgedragen aan het onafhankelijk wetenschappelijk onderzoeksinstituut dat op basis van deze dossiers root-cause analyses uitvoert. Voorwaarde voor de invoering van dit mechanisme is dat wordt gewerkt op basis van geheimhouding waar het informatie over individuele dossiers, accountants en bevindingen betreft. Het op basis daarvan geleerde wordt gerapporteerd op basis van anonimiteit.
6.2	De beroepsorganisatie draagt zorg voor het systematisch vertalen van de bevindingen van AFM, Accountantskamer, College voor Collegiale Toetsing, onderzoeksinstituut en andere bronnen in publieke duiding, aanpassing van de beroepsstandaarden en educatie. Daarmee geeft ze concreet invulling aan haar wettelijke taak, namelijk kwaliteitsbevordering en behartiging van het collectieve beroepsbelang.

Impact op	Initiatief invoering	Termijn
Alle vergunningshouders	NBA (regelgeving)	korte termijn
Alle vergunningshouders	Kantoren	korte termijn
Alle vergunningshouders	NBA (regelgeving)	middellange termijn
Alle accountants	NBA, CEA	korte termijn
Alle accountants	NBA, CEA	korte termijn
Alle accountants	Kantoren	korte termijn
Alle accountants	Kantoren, NBA	korte termijn
Alle accountants	NBA	middellange termijn
Alle accountants	NBA	korte termijn

»

Nr	Maatregel
6.3	De NBA organiseert éénmaal per twee jaar een verplichte Permanente Educatie (PE) training waarin in detail wordt ingegaan op wat de beroepspraktijk kan en moet leren van de bevindingen van AFM, Accountantskamer, College voor Collegiale Toetsing, onderzoeksinstituut en andere partijen. Accountantsorganisaties onderzoeken of binnen hun organisatie afdoende waarborgen bestaan om dergelijke gevallen te voorkomen en de rvc en compliance officer stellen in samenspraak met de rvc vast of en welke maatregelen vereist zijn naar aanleiding van het geleerde van de openbare procedures.
7.1	Verdere verduidelijking van de rol van aandeelhouders en rvc bij de benoeming van en communicatie met de accountant binnen de Code Corporate Governance. Deze verduidelijking betreft de verantwoordelijkheid van de rvc voor de selectie van de accountant, het afspreken van het honorarium en de rechtstreekse communicatie met de accountant over zijn bevindingen, waarbij de rvc (audit committee) niet alleen zijn formele functie dient te vervullen, maar in materiële zin het orgaan dient te zijn dat de relatie met de accountant onderhoudt. Hiertoe wordt principe V.2 uitgewerkt in een aantal best practices die de primaire rol en verantwoordelijkheid voor deze zaken expliciet bij de rvc onderbrengen. [commissie corporate governance]
7.2	Opname van een best practice bepaling in de Code Corporate Governance dat de rvc bij de algemene vergadering waarin over de benoeming van de accountant na een proposal proces wordt gestemd, ook concreet aan dient te geven op basis waarvan die accountant wordt voorgesteld. Hierbij wordt in ieder geval in detail ingegaan op de beoordeling van de te benoemen accountant op een aantal aspecten van kwaliteit (zoals AFM bevindingen) en het honorarium ten opzichte van de andere kantoren die zijn uitgenodigd om een proposal uit te brengen. [commissie corporate governance]
7.3	Verbreiding van de verplichte informatieverschaffing door de rvc waar het de opdracht aan, en bevindingen van, de accountant betreft in het jaarverslag. [commissie corporate governance en wetgever]
7.4	Aanpassing van wet- en regelgeving op het gebied van de jaarverslaggeving die tegemoet komt aan gebruikersbehoeften. Bijvoorbeeld uitbreiding van door het bestuur op te nemen informatie over strategie, continuïteitsrisico's en andere risico's die van belang zijn voor een breder en relevanter inzicht in het profiel en de prestaties van de onderneming en van door de rvc op te nemen informatie over de opdracht aan, en bevindingen van, de accountant, vergelijkbaar met het model dat gangbaar is in het Verenigd Koninkrijk. Zie ook maatregel 4.3. [wetgever, RJ]
7.5	Aanpassing van sectorspecifieke verslaggevingsregels in lijn met de reguliere verslaggevingsregels die algemeen aanvaard zijn en algemeen herkend worden. Hierbij kan worden gedacht aan verslaggevingsregels die van toepassing zijn in de publieke sector. [RJ en andere regelgevers]
7.6	Classificatie van bevindingen door de AFM vanuit het toezicht op accountants en motivatie door de AFM voor het al dan niet in actie komen naar aanleiding van deze bevindingen. Wij pleiten ervoor dat de AFM aangeeft en motiveert of en waarom bevindingen wel of niet hebben geleid tot het opleggen van een boete en de hoogte ervan, het starten van een procedure tegen desbetreffende accountant en het al dan niet intrekken van de vergunning van de accountantsorganisatie alsmede de verbeteracties die naar aanleiding van de bevindingen zijn afgesproken met de accountantsorganisatie. [AFM]
7.7	Aanpassing van de controlegrenzen en uitbreiding van de OOB definitie (aanwijzing van specifieke soorten organisaties die onder de reikwijdte zullen vallen) op basis van de uitkomsten van het uit te voeren onderzoek. [wetgever]
7.8	Het doorvoeren van de in het rapport geschetste noodzakelijke aanpassingen in de accountantsopleidingen en het aangaan van een sterkere verbinding met de accountantspraktijk door de Nederlandse universiteiten en hogescholen op het gebied van onderzoek en onderwijs. [universiteiten en hogescholen]
8.1	Accountantsorganisaties dienen in het transparantieverslag of jaarverslag verantwoording af te leggen over de implementatie van de in het convenant opgenomen maatregelen. Zodra een rvc is ingesteld bij de betrokken organisaties dient de rvc ook toe te zien op de tijdige en juiste implementatie van de maatregelen.
9.1	Er wordt een onafhankelijke monitoring commissie ingesteld die de invoering en werking van de in dit rapport genoemde maatregelen beoordeelt en aanvullingen en aanpassingen voorstelt in die gevallen dat de bevindingen vanuit de monitoring daar aanleiding toe geven. De meerderheid van de monitoring commissie dient te bestaan uit personen die niet verbonden zijn aan een accountantsorganisatie.
9.2	De AFM betreft in haar toezicht de invoering van de in dit rapport beschreven maatregelen binnen de accountantsorganisaties en de Nederlandse topholding van de groep waar de betreffende accountantsorganisatie deel van uitmaakt.



Impact op	Initiatief invoering	Termijn
Alle accountants	NBA	korte termijn
Alle vergunningshouders	Monitoring commissie corporate governance code	korte termijn
Alle vergunningshouders	Monitoring commissie corporate governance code	korte termijn
Alle vergunningshouders	Wetgever, Monitoring commissie corporate governance code	korte termijn
Alle vergunningshouders	Wetgever, RJ	korte termijn
Alle vergunningshouders	Wetgever, RJ	middellange termijn
Alle vergunningshouders	AFM	korte termijn
Alle vergunningshouders	Wetgever	middellange termijn
Alle accountants	NBA, universiteiten en hogescholen	korte termijn
Alle vergunningshouders	Kantoren	korte termijn
Alle accountants	NBA	korte termijn
Alle kantoren	AFM	korte termijn

**Colofon**

**Tekst:** Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, 2014

**Vormgeving en productie:** Verheul Communicatie, Alphen aan den Rijn

**Druk:** Okay Color Graphics BV, Alphen aan den Rijn

---



**Voor nadere informatie:**

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)

Postbus 7984

1008 AD Amsterdam

Telefoon: 020 3010301

E-mail: [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)

[www.nba.nl](http://www.nba.nl)

Twitter: [@nbacc](https://twitter.com/nbacc)