Barnier en de consequenties voor de (internationale) controle-omgeving

Epiloog

Peter Eimers

1 Inleiding

In dit themanummer is uitgebreid stilgestaan bij de voorstellen van Barnier. Geven de voorstellen antwoord op de vragen die voor de Eurocommissaris aanleiding waren voor de consultatieronde?

Uit de interviews van Klijnsmit en Majoor komt duidelijk naar voren dat het vraagstuk over het versterken van vertrouwen in het accountantsberoep diverse dimensies kent. In het Green Paper van Barnier worden deze dimensies geraakt en suggesties geboden voor hervorming. De drie geïnterviewden erkennen de problematiek die in het Green Paper wordt geschetst, maar leggen ten aanzien van de oplossing duidelijk andere accenten. Duidelijk is wel dat wordt getwijfeld over de vraag of de voorgestelde acties antwoord gaan geven op de vertrouwensvraag.

Majoor gaat terug naar het fundament van het accountantsberoep: de vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer. Zij stelt dat de voorstellen van Barnier te veel nadruk leggen op de bestaande rolinvulling van de accountant en te weinig aandacht geven aan de differentiatie in informatiebehoeften van de diverse soorten stakeholders.

Van Nieuw Amerongen en Quadackers concluderen dat de maatregelen van Barnier met name gericht zijn op het wegnemen van commerciële prikkels, maar dat op een aantal punten een professioneel-kritische instelling juist wordt belemmerd.

Roos constateert dat de voorstellen van Barnier de internationale lappendeken aan onafhankelijkheidsvoorschriften doet vergroten, hetgeen de uitvoering in de internationale controlepraktijk niet eenvoudiger maakt. Het vergt een soort dashboard voor accountantsorganisaties om telkens te weten of aan allerlei verplichtingen waar ook ter wereld is voldaan.

Klijnsmit en Wallage constateren dat Barnier vergaande voorstellen lanceert op het gebied van marktconcentratie, maar dat onvoldoende duidelijk is welk probleem hij oplost mede omdat zijn conclusies onvoldoende onderbouwd zijn.

Kortom, veel observaties bij de voorstellen. Wat valt eruit op te maken? Het is daarbij van belang onderscheid te maken tussen het 'wat', 'hoe' en 'waarom' van de voorgestelde acties. Veel aandacht gaat uit naar de 'wat'-component: de voorstellen zelf, maar ook de politieke aandacht is gericht op concrete acties. En die voorstellen – individueel en in collectief – kennen hun voor- en tegenstanders. Voorstanders die benadrukken dat het 'wat' een richting geeft voor de beantwoording van het 'waarom' en tegenstanders die benadrukken dat dit niet het geval is en die zich ook zorgen maken over het 'hoe'. Denk hierbij aan de logistieke operatie van het verplicht wisselen van accountant na 6 (Barnier) c.q. 8 (Nederland)[1] jaar voor alle Organisaties van Openbaar Belang (OOB-ondernemingen).

Mochten de voorstellen van Barnier in een Europese regelgeving worden omgezet, dan heeft dat blijkens de reacties uiteraard gevolgen voor de uitoefening van het accountantsvak. Hier is door de respondenten in de consultatieronde op gewezen, maar het is de vraag in hoeverre de politiek oog en oor heeft voor de praktische bezwaren. Ik beperk mij tot een aantal praktische consequenties voor met name de controles in een internationale omgeving, omdat de meeste discussie over maatregelen van Barnier gaat over (OOB's) die veelal internationaal zijn georganiseerd.

Deze bijdrage gaat nader in op het wat, het hoe en het waarom van de Barnier-voorstellen bezien vanuit een internationale context (paragraaf 2, 3 en 4) en wordt afgesloten met een blik op de toekomst.

2 Het 'wat'

De Goethe Universiteit van Frankfurt (Böcking et al., 2011) heeft een uitgebreide analyse uitgevoerd naar aanleiding van de reacties op het Green Paper. Minutieus hebben deze onderzoekers alle reacties gerangschikt en nader geanalyseerd. Opvallend was dat 213 vrijwel identieke reacties afkomstig waren van kleine Duitse accountantsorganisaties. In hun analyse hebben de onderzoekers deze gerekend als één respondent, waarover apart wordt gerapporteerd. Figuren 1a en 1b geven in hoofdlijnen de reacties weer.

Figuur 1a Samenvatting reacties op Barnier-voorstellen

Support rates subdivided by response groups without the audit profession

Support rates regarding the proposals within the Green Paper	Academia	Audit Committees	Preparer	Public Authorities	User	Total
Total number of analyzed responses	23	8	118	51	22	238
Question 13: ISA-Adoption	93%	100%	89%	95%	73%	88%
Question 16/17: Appointment by a third party	43%	0%	2%	9%	19%	8%
Question 18: Limited audit tenure	22%	0%	7%	21%	25%	14%
Question 19: Prohibition of Non-Audit-Services	42%	0%	3%	14%	33%	15%
Question 27: Existence of systemic risk	40%	0%	28%	28%	67%	33%
Question 28: Joint Audits	13%	0%	9%	13%	18%	12%
Question 29: Rotation of audit firms	23%	0%	9%	26%	35%	17%

Support rate < 40%
40% < Support rate < 60%
Support rate > 60%

N.B.: In de tabel ontbreekt de restcategorie 'overige' van 16 responses die door de auteurs is weggelaten waardoor de aantallen per categroie niet optellen tot het totaal van 238.
Bron: Böcking et al. (2011).

Uit deze analyse blijkt dat er van alle voorstellen vanuit alle groepen stakeholders alleen een groot draagvlak is voor het verplichtstellen van de International Standards on Auditing (ISA's) voor alle wettelijke controles in Europa. Dat is een welkome support voor de Europese Commissie die het stroperige endorsementproces rond IFRS nog op het netvlies heeft. Deze ISA's zijn recent aangescherpt met het oog op de veranderende wereld waarin toezichthouders een belangrijker rol zijn gaan spelen. Ook Europa was betrokken bij de totstandkoming van deze ISA's. Het zijn standaarden die een grote nadruk leggen op het hebben van een professioneel-kritische instelling van de accountant en het zorgvuldig toepassen en het documenteren van professionale oordeelsvorming. En toch zijn het standaarden die ondanks hun principle-based karakter, duidelijke randvoorwaarden stellen voor een controle. Enige dissonant in de reacties was het bezwaar van met name kleine accountantsorganisaties die vrezen voor een hogere lastendruk in de minder complexe cliëntomgevingen. Dit laatste is een belangrijk signaal, omdat dit kan betekenen dat de ISA's, hoewel ze expliciet invulling geven aan minder complexe omgevingen, toch nog worden ervaren als ingewikkeld. Dit kan mede worden veroorzaakt doordat de ISA's nog niet overal in Europa zijn vertaald en ingevoerd in nationale beroepsreglementering.

Uit de analyse blijkt volgens deze Duitse onderzoekers verder dat – vanuit verschillende stakeholders – matige tot geen steun is voor de andere voorgestelde thema's van Barnier. Zo is er met uitzondering van de middelgrote en kleine accountantsorganisaties geen support voor joint audits. Er wordt openlijk getwijfeld of de kwaliteit van het auditproces gebaat is bij een (snelle c.q. verplichte) wisseling van accountant. Met name vanuit de academische hoek wordt gesteld dat *audit failures* vooral in de eerste jaren van een audit voorkomen. Zie hiervoor onder andere de reactie van de Universiteit Maastricht op het Green Paper (Deumes et al., 2010).

Het is dus zeer de vraag of de voorgestelde maatregelen bijdragen aan de achterliggende doelstellingen die Barnier heeft gesteld. Het vergroot eerder de verwachtingskloof in plaats van deze te verkleinen. Het creëert een schijnzekerheid die bij een volgende crisis het probleem alleen maar groter maakt. Met name de tendens om elke corporate failure aan de accountant toe te schrijven draagt hier aan bij, want had hij een publiek signaal moeten geven onafhankelijk van wat er in de jaarrekening staat en die wellicht niet iedereen leest?

3 Het 'hoe'

Een verplichte wisseling van accountant na een aantal jaren zal een nieuwe dynamiek veroorzaken in de (internationale) accountantspraktijk. Daar waar er nu al een omvangrijke beperking is voor het leveren van adviesdien-

sten bij een controlecliënt, zal dat met Barnier verder worden verscherpt. Accountantsorganisaties zullen dan ook zorgvuldig moeten afwegen welke 'overige diensten' zij kunnen blijven leveren aan de controlecliënt, dit uiteraard naast de reeds bestaande checks & balances binnen de auditcommissies van de ondernemingen zelf. Dat vergt in een internationale context een nadere instructie aan de wereldwijd opererende controleteams en het verwerken in de cliëntenadministratie. Anderzijds zullen accountantsorganisaties zorgvuldig moeten nagaan in hoeverre zij 'overige diensten' kunnen en vooral willen leveren bij ondernemingen die binnenkort van accountant moeten wisselen.

Daar komt bij, dat veel tijd gaat zitten in het voorbereiden van opdrachtoffertes waarbij de accountant zich telkens zou willen onderscheiden van de concurrentie in prijs-kwaliteitverhoudingen. De perceptie van kwaliteit zal daarbij een belangrijke rol spelen, waaronder het onderscheidend vermogen in klantgerichtheid en communicatie, maar ook in zichtbare innovatie van het controleproces.

De uitvoering van een joint audit zal gepaard gaan met de noodzakelijke afstemming tussen de twee externe accountants van beide accountantsorganisaties en de controlecliënt. Willen beide accountants met hun handtekening onder de controleverklaring hun ongedeelde verantwoordelijkheid kunnen waarmaken, dan zullen zij beiden aan het roer moeten staan van risicoanalyse, planning van werkzaamheden, uitvoering van de hoeveelheid, aard en diepgang van testwerkzaamheden, documentatie en de review van (elkaars) controlewerkzaamheden. Gezien de internationale complexiteit van multinationals, zal deze complexiteit ook doorwerken in de samenwerking tussen de joint audit-kantoren.

Multinationale ondernemingen en ondernemingen die afhankelijk zijn van de internationale kapitaalmarkten verwachten dat hun accountant controles uitvoert in de gehele consolidatiegroep, waarde kan toevoegen door zijn (branchespecifieke) kennis en ervaring. Met name middelgrote accountantsorganisaties zullen daarom met Barnier in de hand moeten investeren in de verdere uitbouw van hun internationale netwerk, de opgebouwde competenties en kwaliteitssystemen die deze ambities reflecteren.

4 Het 'waarom'

Ik ga terug naar de aanleiding voor de voorstellen van Barnier, het 'waarom'. Het is Barnier te doen om de betrouwbaarheid van financiële verslaggeving, waarbij de externe accountant – blijkens verankering van de controleplicht in de wet – een belangrijke partij is. En om de continuïteit van deze controles, waarbij het zijn zorg is dat er te weinig aanbieders zijn die de (internationale) ondernemingen kunnen controleren. Als de huidige voorstellen blijkens de consultatieronde niet voldoende draagvlak krijgen voor zowel kwaliteitsbevordering als het aanpakken van marktconcentratie, wat dan wel?

De International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB) heeft er in een publicatie (IAASB, 2011) op gewezen dat de kwaliteit van een jaarrekeningcontrole een breed begrip is en zich niet beperkt tot de technische kwaliteit van een controle, waartoe de kennis en ervaring van de accountant, zijn ethische waarden en mindset behoren. De IAASB plaatst kwaliteit dus in een breder perspectief.

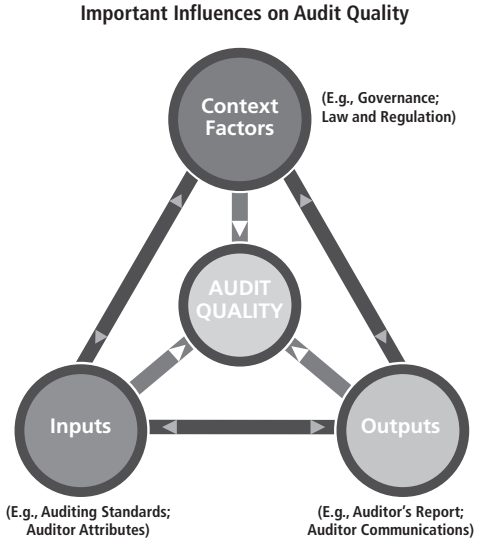
Figuur 1b Samenvatting reacties op Barnier-voorstellen

Support rates regarding the proposals within the Green Paper	German small practitioners	Big Four audit networks	Audit Profession without German small practitioners	Audit Profession (total)
Total numer of analyzed responses	213	4	152	365
Question 13: ISA-Adoption	0%	100%	87%	33%
Question 16/17: Appointment by a third party	100%	0%	29%	67%
Question 18: Limited audit tenure	100%	0%	21%	66%
Question 19: Prohibition of Non-Audit-Services	100%	0%	24%	66%
Question 27: Existence of systemic risk	100%	0%	51%	82%
Question 28: Joint Audits	100%	0%	53%	81%
Question 29: Rotation of audit firms	100%	0%	31%	72%

Support rate < 40%
40% < Support rate < 60%
Support rate > 60%

N.B.: De tweede kolom van rechts bevat ook de vier Big Four responses
Bron: Böcking et al. (2011).

Figuur 2 Belangrijke invloeden op audit quality



Bron: IAASB, 2011.

Het is ook de perceptie van kwaliteit in een omgeving die dat ook als zodanig mogelijk maakt. Kwaliteit is een *balancing act* tussen input-, output- en omgevingsvariabelen. Kwaliteit bepaal je met elkaar. Figuur 2 geeft dit weer.

Een accountant die zich keurig houdt aan de bepalingen in de controlestandaarden, maar onvoldoende communiceert met het bestuur en toezichthoudende organen binnen de onderneming, mist zijn relevantie. Een accountant die zijn aandacht uitsluitend heeft gericht op de strikt wettelijke taak van de accountant zoals bepaald in de wet, mist mogelijk de afslag bij een onderneming die zijn activiteiten en processen vernieuwt en haar verslaggeving – al dan niet gecombineerd met de jaarrekening – hierop aanpast. Het Plan van Aanpak van NBA (NBA, 2010) heeft hier een eerste invulling aan gegeven met de voorstellen voor verbreding van de poortwachtersfunctie van accountants.

Niet alleen de controlewerkzaamheden maar ook de rapportage van bevindingen is dus van belang: de accountant kan nog zo goed controleren, als hij niet in staat is om hierover te communiceren, dan is de perceptie van zijn kwaliteit negatief. Communicatie vindt plaats door de controleverklaring, maar uitdrukkelijk ook in communicatie met de toezichthoudende organen binnen en buiten de gecontroleerde onderneming.

Wetgeving zoals voorgesteld door Barnier – welke onderdelen er ook worden doorgevoerd – is dus slechts één ingrediënt voor de bredere kwaliteitsvraag. In IAASB's context: wetgeving moet dus bijdragen aan het bevorderen van kwaliteit. Op welke wijze is kwaliteit te verbeteren? In de eerste plaats door te leren van de lessen uit het verleden. Ik maak hierbij onderscheid tussen technische kwaliteit en perceptie van kwaliteit.

4.1 De technische kwaliteit

Elk systeem – hoe goed ook opgezet – is nooit perfect. Dat geldt ook voor het stelsel van accountantscontroles. Het is de doelstelling van elke accountantscontrole om met een hoge mate van zekerheid[2] een oordeel te geven over een verantwoording. Daar waar achteraf blijkt dat de verslaggeving niet de goede foto van de werkelijkheid opleverde, is het de vraag of accountants hiervan leren. Ik pleit er daarom voor dat accountantsorganisaties structureel signalen oppakken en nagaan hoe verslaggevings- of controle-issues in de toekomst kunnen worden voorkomen. Dat is gemakkelijker gezegd dan gedaan. Voor elke calamiteit op het gebied van verslaggeving of controle een nieuwe regel uitvaardigen kan leiden tot een opstapeling van regels en het schieten met hagel, waardoor de maatregel al snel ineffectief wordt. Als er problemen zijn met derivaten bij een woningcorporatie, is het verstandig na te gaan of dit bij andere woningcorporaties ook zou kunnen spelen, maar het gaat te ver om bij alle controles van een accountantsorganisatie over te gaan op verhoogde dijkbewaking. Datzelfde geldt voor de continuïteitsproblematiek die sinds 2008 in toenemende mate bij ondernemingen aan de orde is. Aandacht voor deze problematiek is noodzakelijk bij alle controles, maar dat wil niet zeggen dat de risico's bij elke controle even groot zijn. Direct reageren met nieuwe regels is een Pavlovreactie. De werkelijkheid is veelal dat regels/principes er al best wel zijn, maar dat de naleving beter kan.

De interactie met de toezichthouder is in dit kader ook relevant. Vanuit zijn wettelijke taak is de toezichthouder met name gefocust op de technische kwaliteit van de controle zoals voorgeschreven in de beroepsstandaarden. Het is daarbij van belang dat de toezichthouder met eigen interpretaties niet op de stoel gaat zitten van de standard setter – in Nederland de NBA voor de controlestandaarden – maar dat beide partijen tot eenduidige interpretaties komen, de lessons learned uit reviews[3] bespreken en nagaan op welke wijze kan worden bevorderd dat accountantsorganisaties deze lessen zichtbaar kunnen opvolgen. Dat zal soms met aanvullende regelgeving gepaard kunnen gaan, maar het verstrekken van nadere praktijkhandreikingen kan hier ook toe bijdragen.

4.2 De perceptie van kwaliteit

De voorgestelde maatregelen rond scheiding van controle en advies en verplichte roulatie bij OOB's helpen wellicht in de perceptie van kwaliteit, maar – ook blijkens de reactie op het Barnier-consultatiedocument – is niet aangetoond dat deze maatregelen bijdragen aan de technische kwaliteit van de controle.

Zoals eerder aangegeven, de technische kwaliteit van een controle is slechts een onderdeel van de algehele kwaliteit. Perceptie van kwaliteit is minstens zo belangrijk. Daarbij past transparantie over het proces van continue verbetering van het controleproces. Ik zou daarom verwachten dat accountantsorganisaties in hun transparantieverslagen de ingezette lijn van de transparantie verdiepen over de lessons learned uit de reviews van toezichthouders zoals AFM. Daarnaast zullen accountants individueel, via hun kantoor, maar ook de NBA en in internationaal verband blijvend moeten investeren in de dialoog met het maatschappelijk verkeer over de aard, omvang en diepgang van hun werkzaamheden.

5 Blik op de toekomst: Herstel van vertrouwen?

Barnier zet een streep in het zand. Betrouwbaarheid en continuïteit van betrouwbare financiële verslaggeving is van cruciaal belang voor ons financiële stelsel. Het accountantsberoep doet ertoe en daarom krijgen accountants ook zo veel aandacht. Accountantsorganisaties hebben een uitdrukkelijke boodschap meegekregen: lever kwaliteit en ben je bewust van je maatschappelijke rol. Afhankelijk van welke voorstellen van Barnier de eindstreep halen, zullen accountantsorganisaties hierop hun structuur, beleid en controleprocessen moeten aanpassen. Dat is echter niet voldoende. Ik onderscheid hier vier deelgebieden:

a. **Leveren van kwaliteit.** Voer een kwaliteitsaudit uit conform state-of-the-artcontrolestandaarden, inclusief branchespecifieke competenties, waarbij specialisten op het gebied van IT, tax en verslaggeving actief betrokken zijn in het controleproces.
b. **Transparanter communiceren.** Accountantsorganisaties zullen zich continu moeten blijven oriënteren op de blijvende verandering van de maatschappij. Zij moeten zich bewust zijn dat zij een maatschappelijke taak uitvoeren en daarbij hoort communicatie over je doen en laten. Uiteraard zullen zij de lessons learned van de afgelopen jaren zichtbaar moeten maken in de continue verbetering van de technische kwaliteit van hun controles. Dat draagt bij aan relevantie, maar ook communicatie met de onderneming, beleggers, toezichthouders, politiek en maatschappij zijn onlosmakelijke elementen van perceptie van kwaliteit.
c. **Voorloper zijn in verbetering verslaggeving.** De maatschappelijke relevantie van de accountant uit zich echter ook in zijn aandacht voor de veranderingen in de maatschappij die in hoog tempo globaliseert en digitaliseert en waarin betrokken zakenpartners (met al dan niet de overheid als belanghebbende partij) steeds meer afhankelijk zijn van elkaar en elkaar ook in toenemende mate om transparantie vragen (Eimers, 2008). Deze al langer gaande ontwikkeling van globalisering en digitalisering heeft sinds de kredietcrisis een versnelling gekregen doordat ondernemingen extra kritisch zijn geworden op de rationaliteit van hun eigen processen en businessmodellen. De vraag naar transparantie en accountability tussen zakenpartners heeft wellicht even een pas op de plaats gemaakt door een terugname in transactievolumes en prijsdruk, maar kan niet achterblijven als de motor van de economie weer gaat draaien. Deze accountability vertaalt zich in de ontwikkelingen van integrated reporting, waarin ondernemingen transparanter zijn over hun doen en laten en waarbij de financiële verantwoording belangrijk is, maar ingebed wordt in een bredere verslaggeving. De assurancevraag komt daarmee vanzelf aan de orde, waarbij accountants zich actief zouden kunnen opstellen met het zoeken naar toepasbare normen voor verslaggevingsgebieden waar de toetsingscriteria nog niet voorhanden zijn.
   Dat is een ontwikkeling waar Barnier nog geen rekening mee heeft gehouden. Sterker: de voorstellen van Barnier op het gebied van audit only en een beperking van bredere reikwijdte van werkzaamheden bij OOB-controleopdrachten kunnen averechts werken in deze ontwikkeling.
d. **Innovatie van het controleproces.** De veranderende omgeving van de ondernemingen vertaalt zich ook in een toenemende complexiteit van systemen en processen. Dit heeft zijn weerslag op de werkzaamheden van de accountant die met deze technologie in de hand ook zijn controleaanpak kan inzetten, zoals het gebruik van data-analyse en data-mining. Data-analyse zelf is nog geen controleprocedure, het is slechts het geven van inzicht in de processen, transacties en standen. De journaalposten zijn de footprint van de processen in het systeem. Met dat inzicht kan de accountant eerder in de controle besluiten om linksaf in plaats van rechtsaf te slaan waardoor niet-effectieve controleprocedures kunnen worden vermeden en controlewerkzaamheden efficiënter kunnen worden uitgevoerd. Data-mining gaat verder met het zoeken naar verbanden die helpen om (omspannende) verbandscontroles uit te voeren.

Relevantie van de accountant vertaalt zich ook in de importantie van een professioneel-kritische instelling. Niet alleen naar de te controleren onderneming zelf maar ook naar het eigen controleproces: in hoeverre is de controle gefocust op het zojuist genoemde veranderende speelveld bij de onderneming en de impact daarvan op de beheersingsprocessen, verslaggeving daarover en de controle daarop?

Accountants doen ertoe. En daarom moeten zij zich elke dag waarmaken om relevant te blijven.■

Prof. dr. P.W.A. Eimers RA is hoogleraar Auditing aan de Vrije Universiteit, voorzitter van het Adviescollege Beroepsreglementering van de NBA en partner bij PwC.

Noten

1 Amendementen op het Wetsvoorstel 33025 Wet op het Accountantsberoep.

2 NV COS Standaard 200.13 voegt daarom hieraan toe "… een hoge mate van zekerheid maar niet absoluut gedefinieerd als 'een redelijke mate van zekerheid'." Een accountant kan dus geen absolute zekerheid geven, maar wel zo hoog mogelijk.

3 Het gaat hierbij niet alleen om de AFM, maar ook om externe reviews door bijvoorbeeld de overheid en peer reviews door de NBA.

Literatuur

- Böcking, H.J., M. Gros, C. Wallek en D. Worret (2011), *Analysis of the EU Consultation on the Green Paper "Audit Policy: Lessons from the Crisis"*, Deutsches Aktieninstitut; zie: www.accounting.uni-frankfurt.de.
- Deumes, R., W.R. Knechel, R. Meuwissen, C. Schelleman en A. Vanstraelen (2010), *Response to Consultation on EC Green Paper: 'Audit Policy- Lessons from the Crisis'*, Maastricht Accounting Auditing & Information Management Research Center, Maastricht University; zie: www.maastrichtuniversity.nl.
- Eimers, P.W.A. (2008), *De betekenis van de accountant in een dynamische wereld*, inaugurele rede Vrije Universiteit Amsterdam; zie: dare.ubvu.vu.nl.
- International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB) (2011), *Audit quality, an IAASB perspective*, January; zie: www.Ifac.org.
- Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants (NBA) (2010), *Lessen uit de kredietcrisis: Plan van aanpak*, Amsterdam; zie: www.nba.nl.