Een nadere duiding van de maatregelen van de Werkgroep toekomst accountantsberoep

Arjan Brouwer

SAMENVATTING Het rapport 'In het Publiek belang' van de Werkgroep toekomst accountantsberoep bevat 53 maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole. Deze 53 maatregelen hangen met elkaar samen. In dit artikel wordt ingegaan op twee thema's die een aantal van de individuele maatregelen met elkaar verbinden: cultuur en concurrentie op kwaliteit. Daarnaast wordt ingegaan op de mogelijke consequentie van een sterker op de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisaties gerichte invulling van de sector.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De accountancysector in Nederland staat voor grote veranderingen. De adequate invoering van de maatregelen uit het rapport van de Werkgroep toekomst accountantsberoep zal een forse inspanning en investering vragen van de sector. Voor de invoering van de maatregelen is het belangrijk om de gedachtegang die heeft geleid tot de maatregelen goed te begrijpen en in ogenschouw te blijven nemen. In het rapport is die gedachtegang uiteengezet. In dit artikel ga ik in op een aantal bredere thema's die relevant zijn voor diverse maatregelen in het rapport en schets ik een mogelijke consequentie van de ontwikkelingen voor de organisatie van het beroep in de toekomst.

1 Inleiding

Op 25 september 2014 is het rapport 'In het Publiek belang' van de Werkgroep toekomst accountantsberoep (2014) gepresenteerd. Een rapport met 53 maatregelen die erop zijn gericht om de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole te versterken en daarmee het vertrouwen van de stakeholders in die accountantscontrole te waarborgen. Een deel van de maatregelen zal via wetgeving of regelgeving van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), nadat het reguliere proces hiervoor is doorlopen, worden geïmplementeerd en daarmee verplicht zijn voor accountants of accountantskantoren. De essentie van het rapport is echter dat een vertegenwoordiging van jonge accountants maatregelen heeft geformuleerd die van belang zijn voor de sector en openlijk zijn omarmd door de beroepsorganisatie en een groot aantal kantoren.[1] Stakeholders en bijvoorbeeld ook de minister (mogen) verwachten derhalve dat de sector de maatregelen voortvarend implementeert, los van de formele verankering in wet- en regelgeving.

Je zou kunnen zeggen dat op 25 september 2014 voor de werkgroep een proces van een kleine vier maanden tot een afronding kwam. Een aantal maanden na de presentatie van het rapport kan ik echter concluderen dat het echte werk met de presentatie van het rapport pas begonnen is. Implementatie van de maatregelen en het realiseren van de gewenste verandering zal een grote inspanning en investering vragen van de accountantsorganisaties, maar ook van iedere individuele accountant en van de beroepsorganisatie.

Implementatie van de maatregelen binnen de sector zal ook niet betekenen dat er daarna niets meer te verbeteren valt. Het rapport is tot stand gekomen in een relatief kort tijdsbestek. Hierbij heeft de werkgroep intensief samengewerkt, overleg gevoerd met veel accountants en stakeholders en haar visie en voorstellen bediscussieerd met en getoetst bij de stuurgroep en andere stakeholders. Hierbij heeft de werkgroep zich vanaf het begin tot doel gesteld om te komen tot maatregelen waarvan zij gelooft dat de sector er echt beter van wordt en dat die bijdragen aan het beter uitvoeren van de accountantscontrole. De werkgroep geeft echter ook aan dat er nog veel niet duidelijk is en dat we meer kennis moeten verkrijgen over de achterliggende oorzaken van zowel goede als niet goede controles om op basis daarvan gerichte acties te nemen die inspelen op die 'drivers'. Dit heeft geresulteerd in maatregel 5.10 waarin een belangrijke plek wordt ingeruimd voor wetenschappelijk onderzoek. Op basis van dat onderzoek kunnen in de toekomst gerichtere en genuanceerdere aanpassingen worden gedaan in het controleproces of in de maatregelen zoals die nu worden geïmplementeerd.

De sector zal bovendien altijd te maken blijven krijgen met ontwikkelingen waarop adequaat geanticipeerd zal moeten worden. Hierbij kan worden gedacht aan technologische ontwikkelingen, risico's, maar ook veranderingen in verwachtingen of behoeften van stake-

holders. Het rapport en de maatregelen hebben als doel om waarborgen te creëren binnen de sector die ervoor zorgen dat organisaties en individuen zich bij het maken van keuzes en het nemen van beslissingen laten leiden door het belang van de stakeholders en als onderdeel daarvan door de impact op de kwaliteit van de controle. Hierbij hoort ook het tijdig anticiperen op dergelijke ontwikkelingen. Ook het onderzoeksinstituut is zo'n waarborg. Door vanuit de sector te investeren in voor de praktijk relevant wetenschappelijk onderzoek en hiervoor naast financiële middelen ook mensen en data beschikbaar te stellen kan worden gerealiseerd dat relevante aandachtsgebieden tijdig worden geïdentificeerd en geadresseerd.

Het rapport bevat 53 maatregelen en het gaat te ver om ze in dit artikel allemaal te behandelen, geïnteresseerden kunnen hiervoor uiteraard het rapport van de werkgroep raadplegen. Het pakket aan maatregelen is omvangrijk aangezien de werkgroep heeft geconcludeerd dat het herstel van vertrouwen en daadwerkelijke verbetering vraagt om een diversiteit aan genuanceerde ingrepen. De maatregelen zijn verspreid over meerdere hoofdstukken, maar hangen op verschillende manieren met elkaar samen. In dit artikel zal ik ingaan op een aantal overkoepelende thema's die wat mij betreft door het rapport zijn verweven en onderdeel zijn geweest van veel discussies met stakeholders en binnen de werkgroep. In paragraaf 3 ga ik in op het thema cultuur en gedrag en de wijze waarop governance en beloning dit kunnen beïnvloeden. In paragraaf 4 ga ik in op het thema marktwerking en de wijze waarop concurrentie kan bijdragen aan kwaliteit. In paragraaf 5 zal ik daarnaast stilstaan bij de, als gevolg van de ontwikkelingen van de afgelopen jaren, wijzigende verhouding tussen de individuele accountant en de accountantsorganisatie en de te verwachten toekomstige ontwikkeling op dit gebied. Voordat ik op deze zaken inga zal ik in paragraaf 2 stilstaan bij de aanleiding voor het rapport.

2 De aanleiding

De directe aanleiding voor het formeren van de werkgroep is de op 20 mei ingediende en op 28 mei 2014 aangenomen motie 32 681 van Henk Nijboer (Nijboer, 2014) geweest. In deze motie "*verzoekt [hij] de regering om, met de accountancysector in gesprek te gaan met als doel om deze tegelijk met de rapportage van de AFM in september met voorstellen te laten komen en de Tweede Kamer daarover te informeren*". De sector heeft niet afgewacht tot de minister dit gesprek zou initiëren, maar op 28 mei 2014 heeft NBA-voorzitter Huub Wieleman de formatie van een werkgroep en een stuurgroep aangekondigd (Wieleman, 2014) om te komen tot de door Nijboer gevraagde voorstellen.

De motie Nijboer is weliswaar de directe aanleiding tot de formatie van de werkgroep en de totstandkoming van het rapport, maar is op zichzelf het gevolg van een reeks ontwikkelingen die hebben geleid tot het indienen van de motie en tot het aannemen ervan door de meerderheid van de Tweede Kamer. Als we kijken naar de recente historie van de sector dan kan 2001 worden gezien als een belangrijk markeringspunt. Tot die tijd werd de sector grotendeels gekenmerkt door zelfregulering. Enron en de ondergang van Arthur Andersen maakten hieraan een einde. Naar aanleiding daarvan werd in 2002 in de Verenigde Staten de Sarbanes-Oxley wet ingevoerd en via de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) toezicht vanuit de overheid op het functioneren van accountantsorganisaties in het leven geroepen. De Europese Unie heeft niet veel later vergelijkbaar toezicht ingevoerd in Europa waardoor er in de meeste landen inmiddels een vorm van extern toezicht op accountants bestaat in aanvulling op of ter vervanging van de hiervoor bestaande zelfregulering (zie ook Humphrey et al., 2011). In Nederland is op 1 oktober 2006 de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) in werking getreden en is de taak om toezicht te houden op de accountantsorganisaties neergelegd bij de Autoriteit Financiële Markten (AFM). Het is dus relatief recent dat accountantsorganisaties voor het eerst te maken kregen met een vanuit de overheid ingestelde externe toezichthouder. Alhoewel onderzoek van Anantharaman (2012) uitwijst dat het situatie-afhankelijk is of extern toezicht effectiever is dan zelfregulering (peer reviews) en dat een combinatie waarschijnlijk het meest effectief is, laat onderzoek naar de effecten van de PCAOB-reviews wel zien dat het toezicht een positieve bijdrage heeft geleverd aan de ontwikkeling van het beroep (Abernathy et al., 2013). Ook de Erasmus Universiteit komt op basis van de door haar uitgevoerde evaluatie van de Wta tot een overwegend positieve conclusie over het toezicht (Eijkelenboom & Hijink, 2014). Onderzoek laat echter ook negatieve effecten zien. Abernathy (2013) geeft bijvoorbeeld aan dat de regelgeving en het toezicht weliswaar hebben geleid tot toegenomen aandacht voor documentatie, maar dat dit niet zonder meer heeft geleid tot betere oordeelsvorming. Humphrey et al. (2011) stellen dat het effect van regulering op oordeelsvorming en controlekwaliteit onvoldoende helder is. Dit is een gebied waar duidelijk behoefte is aan inzicht op basis van gedegen onderzoek. In het rapport van de Erasmus Universiteit worden daarnaast kanttekeningen geplaatst bij de relatief informele handhaving van de AFM en de gevolgen hiervan voor de inhoudelijke toetsing van het oordeel van de AFM en rechtsbescherming voor accountantsorganisaties.

In 2010 publiceerde de AFM haar eerste rapport naar aanleiding van regulier onderzoek naar de kwaliteit van de accountantscontroles uitgevoerd door Big 4-organisaties. Hierin meldde de AFM dat zij relevante bevindingen had geconstateerd in 29 van de 46 onder-

zochte accountantscontroles over het boekjaar 2008 of 2009, oftewel in 63% van de onderzochte gevallen (AFM, 2010). In het 2014-rapport dat betrekking had op de 2012-controles is dat percentage 45% (AFM, 2014), waarbij wordt opgemerkt dat in dat rapport het percentage over de 2008- en 2009-dossiers naar beneden is bijgesteld naar 52%. Onduidelijk is wat hiervoor de aanleiding is geweest. In de tussenliggende periode zijn ook de overige OOB-kantoren[2] en de niet-OOB-kantoren onderzocht met percentages als uitkomst die niet tot meer tevredenheid kunnen stemmen. Deze bevindingen beperken zich overigens niet alleen tot Nederland. De Financial Reporting Council (FRC) in het Verenigd Koninkrijk bijvoorbeeld constateert in haar 2013/14-rapport (FRC, 2014) dat in 40% van de onderzochte controles verbeteringen of belangrijke verbeteringen nodig zijn.

Ook de kredietcrisis en hieruit voortvloeiende faillissementen of noodzakelijke steun aan banken en een aantal prominente cases waarin de afgegeven accountantsverklaring ter discussie is gesteld, hebben bijgedragen aan een toenemende discussie over de rol van accountants. In 2012 heeft zich dit al vertaald in de aanname in de Tweede Kamer van amendementen[3] op de Wet op het accountantsberoep die voorzien in een strikte scheiding tussen controle en advies bij OOB's en verplichte rotatie van accountantskantoor door OOB's met ingang van, uiterlijk, het boekjaar 2016. In 2014 is daarnaast een aantal accountants negatief in het nieuws gekomen in het kader van zaken die niet direct betrekking hadden op uitgevoerde controles, maar andere gedragingen die vragen deden rijzen over cultuur en mindset. Het lijkt erop dat het vooral deze zaken zijn geweest die hebben geleid tot de oproep aan de sector waarvan het rapport het resultaat is. Cultuur en mindset hebben dan ook een belangrijke plaats gekregen in het rapport, naast een aantal maatregelen die meer direct gericht zijn op het verhogen van de kwaliteit van de controle.

3 Governance en beloning als drivers voor cultuur

Cultuur en gedrag vormen de belangrijkste uitgangspunten voor de maatregelen in het rapport. In het rapport stelt de werkgroep dat het risico op fouten sterk gereduceerd kan worden in een cultuur waarin kwaliteit bovenaan staat, waarin de loyaliteit ligt bij commissarissen, toezichthouders en maatschappelijk belanghebbenden en waarin tegenspraak en een professioneel-kritische instelling hogelijk worden gewaardeerd. Een cultuur waarin geen concessies worden gedaan aan kwaliteit. Als er extra werk moet worden gedaan, als er extra moet worden geïnvesteerd in mensen, IT of andere middelen of als er lastige keuzes gemaakt moeten worden dan dienen de gevolgen voor de kwaliteit van de controle en het publieke belang leidend te zijn bij het maken van die keuzes. Alleen in zo'n cultuur is het mogelijk om duurzaam kwaliteit te realiseren, ook als de omstandigheden veranderen.

Het vormen of veranderen van een cultuur kost tijd en veel aandacht. Maatregelen in het rapport zoals de beroepseed, aanpassing van de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA), positionering en profilering van het beroep richting studenten en periodieke meting op mindset en drivers, zijn maatregelen die duidelijk gericht zijn op de cultuur binnen de sector. Een veel sterker effect op cultuur en gedrag verwacht ik echter van de maatregelen op het gebied van governance en beloning.

Ten aanzien van de governance springt de Raad van Commissarissen (RvC) uiteraard in het oog. Deze RvC moet ervoor zorgen dat binnen de governance van het kantoor meer tegenspraak wordt georganiseerd waarbij nadrukkelijk met een blik van de maatschappij (stakeholders) naar de organisatie wordt gekeken. De RvC kan kritisch kijken naar gemaakte en te maken keuzes binnen de organisatie met daarbij in ogenschouw nemend de belangen van alle stakeholders. De RvC heeft ook de mogelijkheden om in te grijpen als hij dat nodig vindt. Hiermee wordt een deel van de zeggenschap van de partners (aandeelhouders) verlegd naar een orgaan dat wordt geacht naar het belang van alle stakeholders te kijken. Dit zou kunnen worden gezien als een doorbreking van de partnershipstructuur. De werkgroep ziet dit eerder als een belangrijke aanvulling op de partnershipstructuur die de voordelen van deze organisatievorm behoudt en tegelijk risico's mitigeert. Naar mijn mening heeft de RvC een belangrijke rol op het gebied van de duurzaamheid van de organisatie. Het bestaansrecht van iedere organisatie is afhankelijk van de mate waarin ze voldoet aan maatschappelijke behoeften, nu en in de toekomst. Voor een accountantsorganisatie betekent dit dat geïnvesteerd moet worden in de kwaliteit van de controles zoals die nu worden uitgevoerd en ook in de controles van de toekomst. Het vereist ook continue aanpassing aan de verwachtingen en behoeften van de stakeholders. Een partnership kent krachtige elementen als het gaat om het snel inspelen op veranderende omstandigheden. Het risico bij professionele dienstverlening en partnerships kan echter ook zijn dat men teveel vanuit de eigen expertise redeneert en te weinig openstaat voor invloeden van buitenaf. Ook kan een spanningsveld bestaan tussen de kortetermijn- en langetermijneffecten van beslissingen. De RvC vervult een rol bij het bewaken dat de belangen van de externe stakeholders en het duurzame bestaansrecht van de organisatie in voldoende mate worden meegenomen in de besluitvorming. Hiermee is een effectief functionerende RvC niet alleen in het belang van de externe stakeholders, maar ook in het belang van iedere partner of medewerker van de organisatie.

Verantwoordelijkheden van de RvC zijn onder andere de bindende voordracht voor te benoemen bestuurders, goedkeuring van benoeming en ontslag van partners alsmede van het beloningsbeleid. Beloning, of beter gezegd waardering, vormt een ander belangrijk element van de maatregelen die zijn gericht op het realiseren van de gewenste cultuur. De cultuur wordt bepaald door de mensen in de organisatie en dat start dus met het aantrekken van mensen die passen bij de gewenste cultuur. Zoals hiervoor aangegeven is één van de maatregelen gericht op de positionering en profilering richting studenten. Dit heeft als doel om ervoor te zorgen dat juist studenten die zich aangetrokken voelen door de kernwaarden en eigenschappen die passen bij de functie van een accountant, en waarmee die beroepskeuze zich onderscheidt van andere financiële functies, kiezen voor het beroep. Vervolgens dient gerealiseerd te worden dat de mensen met de waarden, normen en kwaliteiten die passen bij die functie binnen het beroep werkzaam blijven. In het rapport noemen we eigenschappen als focus op kwaliteit, een professioneel-kritische instelling, nauwkeurigheid, degelijkheid, een rechte rug en maatschappelijke betrokkenheid. Hier komen we op het punt van waarderen en belonen.

Het is mijn overtuiging dat waardering voor ieder mens belangrijk is. Iedereen heeft persoonlijke overtuigingen en drijfveren. Om binnen een organisatie op een goede manier te kunnen functioneren en voldoening te halen uit je werk is het belangrijk dat je hiervoor ook waardering krijgt. Als datgene wat jij belangrijk vindt onvoldoende wordt gewaardeerd heb je twee keuzes: (1) je past je aan aan datgene wat binnen de organisatie schijnbaar belangrijk wordt gevonden gezien de zaken waarvoor mensen worden gewaardeerd en beloond; of (2) je gaat weg en zoekt een organisatie die beter past bij datgene dat jij belangrijk vindt. Waardering heeft niet alleen te maken met financiële beloning. Ook bijvoorbeeld de prestaties en kwaliteiten die bepalend zijn voor doorgroeimogelijkheden en niet-materiële vormen van waardering zijn van belang.

De in het rapport opgenomen maatregelen op het gebied van beloning en waardering betreffen bijvoorbeeld het winstonafhankelijk belonen van de bestuurders, het primair belonen van andere partners en medewerkers op basis van rol, verantwoordelijkheid en geleverde controlekwaliteit en het opnemen van ervaring in een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie als voorwaarde voor partnerbenoeming. Ze hebben als doel om binnen accountantsorganisaties de hiervoor genoemde kwaliteiten sterker naar voren te halen en expliciet te waarderen en belonen. De uitwerking hiervan zal naar de inschatting van de werkgroep zijn dat de mensen binnen de organisatie het gewenste gedrag gaan vertonen doordat (1) mensen die zich van nature aangetrokken voelen tot die wijze van werken en invulling geven aan hun verantwoordelijkheid als accountant binnen de organisatie zullen blijven en anderen de hiervoor geschetste keuze zullen maken om (2) zich aan te passen of (3) de organisatie te verlaten. Als binnen de organisatie consequent op deze wijze wordt gewaardeerd en beloond zal dit impact hebben op het gedrag dat mensen laten zien en uiteindelijk op de cultuur binnen de organisatie.

In de reacties op het rapport is weleens gesteld dat het hier om vrij harde, technische maatregelen gaat en dat cultuurverandering onderbelicht is gebleven, maar de werkgroep heeft deze maatregelen juist opgenomen met als primaire doel om hiermee een cultuurverandering te realiseren.

4 Marktwerking en concurrentie op kwaliteit

Een tweede belangrijk thema in de discussies die we binnen de werkgroep hebben gevoerd en dat op een aantal plaatsen in het rapport terugkomt is de gewenste concurrentie op kwaliteit. Het accountantsberoep is een privaat beroep en accountantsorganisaties opereren op een markt waarin ze in concurrentie met elkaar hun diensten leveren. Ze leveren hun diensten ten behoeve van partijen die eveneens, over het algemeen, in een vrije markt relaties aangaan met ondernemingen of andere rechtspersonen en behoefte hebben aan zekerheid omtrent de door de rechtspersoon verstrekte informatie. Als het over de wettelijke controle gaat betreft het dan de jaarrekening.

Of vrije marktwerking de beste wijze van organiseren is binnen een economie is een ideologische vraag. Datzelfde geldt voor functies binnen een economie waaraan een maatschappelijk belang kan worden toegekend. Echter, naar mijn mening zou je, in lijn met dat wat ik hiervoor heb gesteld ten aanzien van het bestaansrecht van organisaties, kunnen stellen dat iedere organisatie invulling zou moeten geven aan een maatschappelijk belang om bestaansrecht te hebben. Denk aan voedselvoorziening, gezondheidszorg, onderwijs, energievoorziening, telecom, kredietverstrekking, transport, woningbouw. Iedere onderneming vervult een maatschappelijke functie en voor de samenleving is het van belang dat al deze functies adequaat functioneren.

De werkgroep heeft discussies gevoerd, binnen de werkgroep en met stakeholders, over de wijze waarop de sector is georganiseerd en de rol van marktwerking hierin. De vrije markteconomie stimuleert innovatie en efficiëntie. Economieën of sectoren zonder marktwerking laten vaak stilstand en achterstand zien op die aspecten. Ook binnen de accountantssector zijn zaken als innovatie en efficiëntie in het belang van de stakeholders. Concurrentie op de vrije markt kan ook belangrijke impulsen geven aan kwaliteit. Er zijn veel sectoren denkbaar waar de vrije markt tegelijkertijd zorgt voor concurrentie op kwaliteit en prijs en waarbinnen mede als gevolg hiervan innovatie en efficiency worden

gestimuleerd. De werkgroep heeft geconcludeerd dat marktwerking binnen de accountantssector ook van belang is om vooruitgang te realiseren. De accountancy wijkt echter op een aantal aspecten af van veel andere sectoren en dat zorgt ervoor dat extra maatregelen nodig zijn om concurrentie te laten leiden tot de gewenste maatschappelijke effecten.

De kwaliteit van de controle is voor de belanghebbenden niet altijd goed observeerbaar. Controle wordt ook wel aangeduid als een 'credence service', een dienst waarvan alleen de leverancier (en niet de afnemer) goed kan bepalen welke dienstverlening (en hoeveel) nodig is en waarvan de uitkomst achteraf moeilijk observeerbaar is. De stakeholder bij de onderneming die behoefte heeft aan een onafhankelijk oordeel van een deskundige partij heeft een beperkt beeld bij de kwaliteit van de controle. Daar komt bij dat de opdracht in veel gevallen in materiële zin wordt verstrekt door de gecontroleerde, het bestuur van de onderneming. Om concurrentie op kwaliteit tot stand te brengen hebben we een aantal maatregelen opgenomen in het rapport. Ten eerste hebben we een bepaling opgenomen op basis waarvan het opdrachtgeverschap in materiële zin dient te liggen bij de RvC als vertegenwoordiger van alle stakeholders. Daarnaast stellen we maatregelen voor die de accountant dwingen om over zijn werkzaamheden veel explicieter te rapporteren aan de RvC en bij OOB's ook aan de aandeelhouders, via de uitgebreide controleverklaring en het actief optreden op de algemene vergadering, zodat meer duidelijkheid bestaat over zijn werkzaamheden. Ook dienen accountantsorganisaties te rapporteren over een uitgebreide set van kwaliteitsindicatoren zodat stakeholders beter in staat zijn om accountantsorganisaties met elkaar te vergelijken op het aspect kwaliteit. Via deze maatregelen wordt concurrentie op kwaliteit bevorderd.

Een andere manier om de imperfecties te ondervangen is regulering en toezicht. De regulering ten aanzien van de sector is sterk toegenomen in de afgelopen tien jaar. Via regelgeving is een standaardisatie en verduidelijking doorgevoerd ten aanzien van de door accountants uit te voeren werkzaamheden en via extern toezicht stelt een onafhankelijke partij vast of de accountants(kantoren) zich ook aan die regels houden. Dit is een logisch model voor een sector als de accountancy, maar het zorgt ook voor een spanningsveld als het gaat om concurrentie op kwaliteit en innovatie. Verregaande regulering kan juist remmend werken op concurrentie en innovatie.

Knechel (2010, ontleend aan Humphrey et al., 2011) stelt bijvoorbeeld dat alhoewel de kwaliteit van controleprocessen de kwaliteit van de controle bepaalt, pogingen om via regelgeving de controleprocessen te standaardiseren juist het effect kunnen hebben dat dit de kwaliteit van de uitkomst van de controle verlaagt. Dat kan bijvoorbeeld het gevolg zijn van het weghalen van professionele oordeelsvorming bij de individuele accountant of van een te ver doorgevoerde focus op het naleven van procedures en documentatievereisten ten koste van de focus op inhoudelijk goede en kritische oordeelsvorming. Knechel (2013) stelt bijvoorbeeld dat de PCAOB-inspecties in de Verenigde Staten de aandacht hebben verlegd van de vraag of de accountant de juiste verklaring heeft verstrekt naar de vraag of hij een acceptabel controleproces heeft doorlopen en dat een voor de hand liggend gevolg van een focus van de toezichthouder op inspanning is dat de controle een compliance-gedreven exercitie wordt. Humphrey et al. (2011) beschrijven hoe twintig jaar geleden de grote kantoren met elkaar concurreerden via onderscheidende controlemethodieken en -technieken en hoe verdergaande regelgeving ertoe heeft geleid dat deze methodieken inmiddels allemaal kunnen worden samengevat als 'ISA compliance'. Oftewel, het voldoen aan de regels.

Regulering is dus weliswaar een logisch gevolg van de aard van de dienstverlening van accountants en het publieke belang ervan, maar te ver doorgevoerde regulering en toezicht kunnen ook remmend werken op concurrentie (op kwaliteit) en innovatie. Dat is de reden dat de werkgroep heeft voorgesteld om aan de ene kant de groep organisaties waarop een streng regime (OOB's) van toepassing is uit te breiden naar andere rechtspersonen met een groot en breed maatschappelijk belang, maar daarnaast ook juist concurrentie en innovatie te versterken door de wettelijke controleplicht voor een veel grotere groep rechtspersonen af te schaffen. De uitbreiding van het OOB-regime lijkt te worden doorgevoerd, maar de verhoging van de controlegrens betreft een relatief beperkt bedrag in lijn met de Europese grenzen (balanstotaal EUR 6 miljoen en omzet EUR 12 miljoen). Om de beoogde effecten te realiseren moet naar mijn mening eerder worden gedacht aan een verdubbeling van deze grensbedragen of meer. De gedachte achter deze ophoging is tweeledig. Ten eerste dwingt de ophoging de accountant om zijn waarde voor de stakeholders te bewijzen door echt aanvullende zekerheid te bieden. Bij de rechtspersonen waar geen wettelijke controleplicht geldt zal de accountant alleen benoemd worden als stakeholders, zoals aandeelhouders, schuldeisers of subsidieverstrekkers, hier behoefte aan hebben en bereid zijn om hiervoor direct of indirect te betalen. Dit dwingt de accountants(sector) in sterkere mate om toegevoegde waarde te leveren en de zekerheid te bieden die de stakeholders zoeken. Daarnaast is het in deze situaties mogelijk om meer specifieke, op die stakeholders afgestemde, vormen van zekerheid te verschaffen. Deze zekerheid zou mogelijk ook door nieuwe partijen, buiten de accountancy, kunnen worden verschaft wat concurrentie en innovatie ook kan stimuleren.

5 Het individu binnen de organisatie

De ontwikkelingen in het beroep en het toezicht op accountantsorganisaties zorgen voor een dynamiek waar-

bij zowel de accountantsorganisatie als de individuele accountant duidelijk hun verantwoordelijkheden hebben ten aanzien van de kwaliteit van de controle. Accountants zijn individueel ingeschreven in het register en dienen individueel te voldoen aan de relevante beroepsregelgeving. De accountant ondertekent de controleverklaring met zijn eigen naam en is ook persoonlijk tuchtrechtelijk aanspreekbaar als hij ten onrechte een (goedkeurende) verklaring heeft afgegeven.
Veel accountants hebben zich verenigd in accountantsorganisaties en (internationale) netwerken. Dat is bijvoorbeeld van belang voor het (effectief) uitvoeren van controles bij grotere (internationale) ondernemingen en voor het realiseren van investeringen in kwaliteit en innovatie. De kantoren zorgen voor de infrastructuur en diverse randvoorwaarden waarbinnen accountants hun werk kunnen doen. Voor veel controles is een groot netwerk met internationale spreiding en een combinatie van diverse expertisegebieden een noodzaak. In de afgelopen jaren is de verantwoordelijkheid voor kwaliteit ook nadrukkelijker dan in het verleden bij de accountantsorganisaties neergelegd. De Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en International Standard on Quality Control (ISQC) 1 ("Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements") zijn daar voorbeelden van. Het toezicht van de AFM, als uitvloeisel van de Wta richt zich ook primair op de accountantsorganisaties.
Dit samenspel van verantwoordelijkheden kan goed werken. Enerzijds zijn er de organisaties en hun beleidsbepalers die verantwoordelijk zijn voor en aanspreekbaar zijn op het creëren van de randvoorwaarden en anderzijds de individuele accountants die verantwoordelijk zijn voor en aanspreekbaar zijn op het leveren van kwaliteit op de individuele opdrachten waarop zij werkzaam zijn. In dit samenspel kunnen de organisatie en beleidsbepalers en de individuele accountants elkaar scherp houden en continu blijven aanspreken op kwaliteit.
Er schuilt echter ook een risico in als individuele verantwoordelijkheid en professionele oordeelsvorming teveel worden vervangen door de behoefte aan standaardisatie en control bij de organisatie en bij haar beleidsbepalers. De uitspraken van Knechel (2010 en 2013) zoals in de vorige paragraaf geschetst zijn wat dat betreft ook van toepassing op de verhouding organisaties versus individuele professional. Malsch en Gendron (2011) vragen zich af of auditkwaliteit verbeterd kan worden door beheersing en discipline weg te halen bij de sector en elders neer te leggen en datzelfde kun je je afvragen als het gaat om het individu en de organisatie. Gaat de individuele professional beter functioneren en komt hij tot betere oordeelsvorming als een deel van zijn professionele verantwoordelijkheid wordt overgenomen door de organisatie? Power (2003) stelt voorts dat structuur (van het controleproces) te maken heeft met legitimiteit en control, maar niet noodzakelijkerwijs met een betere controle. Te ver doorgevoerde standaardisatie benadert de controle volgens hem als een universeel proces dat zich laat vatten in een set regels, terwijl *"these pre-determined representations of the audit process can never really inform the auditor what to do"*.
De druk vanuit de maatschappij om als accountantsorganisaties de kwaliteit van de controles te waarborgen kan binnen die organisaties zorgen voor een verdere behoefte aan standaardisatie van werkzaamheden en centralisatie van kwaliteitsbeheersing en control. Tegelijkertijd zullen individuen door een aantal maatregelen meer druk voelen om op alle punten aan de vereisten te voldoen terwijl ze zich belemmerd kunnen voelen in hun professionele vrijheid waarbinnen ze tot hun oordeelsvorming kunnen komen. Accountantsorganisaties staan daarom voor de uitdaging om tot een effectieve balans te komen tussen de zaken waarvoor de organisatie verantwoordelijkheid neemt en de zaken waarvoor het individu verantwoordelijk is. Voor zaken als een adequate personeelsbezetting, opleiding en IT is het aan de organisatie om te zorgen voor de randvoorwaarden waarbinnen controleteams de gevraagde kwaliteit kunnen leveren. Voor delen van de controle kan standaardisatie en centrale uitvoering in gespecialiseerde expertisecentra ook zeker bijdragen aan een consistentere en hogere kwaliteit en efficiency. Hiervoor kan de organisatie besluiten dat de verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van die werkzaamheden niet bij het controleteam dient te liggen maar bij de organisatie die de kwaliteit van het werk binnen de expertisecentra waarborgt. Voor andere delen van de controle is bij uitstek de professionele oordeelsvorming en interactie met de gecontroleerde onderneming van de controlepartner en de leden van het controleteam vereist.
Ik verwacht dat de organisatie binnen kantoren zich die richting op zal ontwikkelen waarbij de accountantsorganisatie voor delen van de controle de verantwoordelijkheid van de controlerend (tekenend) accountant zal overnemen waardoor die accountant meer tijd kan besteden aan die gebieden binnen de controle waar zijn specifieke expertise bij uitstek bijdraagt aan de kwaliteit van de individuele controle. Op die manier kunnen accountantsorganisaties beter instaan voor de consistente kwaliteitsbeheersing binnen de organisatie en kan de expertise van de controlerend accountant beter worden ingezet. Dit zal echter wel noodzaken tot een verandering in de wijze waarop binnen de organisatie en buiten de organisatie wordt aangekeken tegen de verantwoordelijkheid van de individuele accountant en hoe we bijvoorbeeld omgaan met ondertekening van de controleverklaring en tuchtrechtspraak. Hoe en hoe snel deze ontwikkelingen zul-

len verlopen is onduidelijk, maar het zou me verbazen als hier over tien jaar nog op dezelfde wijze mee wordt omgegaan als in 2015.

6 Het begin van een nieuwe fase

Het rapport dat op 25 september 2014 is gepresenteerd is geen afronding van een proces, maar het begin van een nieuwe fase binnen het beroep. De relevantie van het rapport en het belang ervan voor de sector is afhankelijk van de implementatie van de maatregelen. De sector staat nu voor de uitdaging om hier voortvarend en goed invulling aan te geven. Hierbij is het van groot belang dat de intentie van het rapport en de gedachte achter de maatregelen continu in ogenschouw worden genomen.

Met deze maatregelen, en een aantal andere stappen die reeds zijn gezet, gaan we in Nederland een stuk verder dan in de rest van de wereld. In het buitenland wordt ook regelmatig verbaasd gereageerd als ik vertel over de veranderingen die we nu gaan doorvoeren. Ik denk echter dat we hiermee in Nederland iets neer kunnen zetten waarmee we op een aantal gebieden internationaal een voorbeeldfunctie kunnen vervullen. Bij een goede implementatie zal de Nederlandse accountancysector naar mijn overtuiging veel sterker uit dit decennium komen dan ze erin is gegaan en internationaal een stevige positie innemen. ■

Dr A.J. Brouwer RA was één van de leden van de Werkgroep toekomst accountantsberoep. Hij is partner bij PwC en verbonden aan de Universiteit van Amsterdam.

Noten

1 Zie bijvoorbeeld http://www.accountant.nl/Accountant/Dossiers/Toekomst+accountantsberoep/OOB-kantoren/default.aspx

2 Met OOB-kantoren worden de accountantsorganisaties bedoeld die Organisaties van Openbaar Belang controleren

3 Nader gewijzigd amendement van het lid Plasterk c.s. ter vervanging van nr. 14 over een scheiding tussen audit en non-audit bij OOB's en gewijzigd amendement van het lid Van Vliet ter vervanging van nr. 13 over het verplicht rouleren van accountants voor OOB's

Literatuur

- Abernathy, J.L., Barnes, M., & Stefaniak, C. (2013). A summary of 10 years of PCAOB research: What have we learned? *Journal of Accounting Literature*, *32*, 30-60.
- Anantharaman, D. (2012). Comparing self-regulation and statutory regulation: Evidence from the accounting profession. *Accounting, Organizations and Society*, *37*, 55-77.
- Autoriteit Financiële Markten (2010). *Onderzoeken AFM wijzen op noodzaak fundamentele verbeteringen accountantscontrole.* Geraadpleegd op http://www.afm.nl/nl-nl/professionals/nieuws/rapporten/2010/rapport-accountantscontrole.
- Autoriteit Financiële Markten (AFM) (2014). *Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties.* Amsterdam. Geraadpleegd op http://www.afm.nl/~/media/Files/rapport/2014/onderzoek-controles-big4.ashx.
- Eijkelenboom, E.V.A., & Hijink, J.B.S. (red.) (2014). *Bouwen aan vertrouwen - Evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta').* Erasmus Universiteit Rotterdam. Geraadpleegd op http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2014/09/25/rapport-onderzoek-bouwen-aan-vertrouwen-evaluatie-van-de-wet-toezicht-accountantsorganisaties-van-de-erasmus-universiteit-rotterdam.html.
- Financial Reporting Council (2014). *Audit quality inspections.* Annual report 2013/14. London. Geraadpleegd op https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-Quality-Review/Audit-Quality-Inspections-Annual-Report-2013-14.pdf.
- Humphrey, C., Kausar, A., Loft, A., & Woods, M. (2011). Regulating audit beyond the crisis: A critical discussion of the EU green paper. *European Accounting Review*, *20*(3), 431-457.
- Knechel, W.R. (2013). Do auditing standards matter? *Current Issues in Auditing*, *7*(2), A1-A16.
- Malsch, B. en Gendron, Y. (2011). Reining in auditors: On the dynamics of power surrounding an "innovation" in the regulatory space. *Accounting, Organizations and Society, 36*, 456-476.
- Nijboer, H. (2014). *Motie van het lid Nijboer.* Tweede Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 32 681, nr. 9. Geraadpleegd op http://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/moties.
- Power, M.K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting Organizations and Society*, *28*, 379-394.
- Werkgroep toekomst accountantsberoep (Brouwer, A.J., Clement, D., Van Es, N., Jongeneel, T., Lauret, M-P., Saasen, P-P., & Segers, C.) (2014). *In het publiek belang – Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole.* Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, Amsterdam. Geraadpleegd op https://www.nba.nl/Documents/Nieuws/2014/pdfs/In%20het%20publiek%20belang%20rapport%20WG%20Toekomst%20Acc%2025sep14.pdf.
- Wieleman, H. (2014). *Onze opdracht.* Geraadpleegd op http://www.accountant.nl/Accountant/Debat/NBA/Onze+opdracht.aspx.