

Memorandum

Van: Paul Koster, Geert Koster en Armand Kersten, VEB

Aan: Berry Wammes, Irene Kramer, NBA

Betr.: NBA Green paper *De definitie van audit kwaliteit*

Datum: 7 sept. 2017

NBA verzoekt om een beknopte schriftelijke reflectie op de hieronder letterlijk aangehaalde vijf consultatieonderwerpen van de NBA green paper *De definitie van Audit Kwaliteit* van juni 2017:

1. Verwerking van het publiek belang perspectief in deze [*sic*, AJK] definitie van audit kwaliteit
2. Bijdrage aan inhoudelijk en eenduidig kwaliteitsbegrip voor beroepsbeoefenaren in de auditpraktijk
3. Bijdrage aan maatschappelijk begrip over audit kwaliteit
4. Status en positionering van de (internationale) beroepsstandaarden als instrument voor het realiseren van audit kwaliteit
5. Praktische toepassing van het kwaliteitsmodel en uitgangspunt voor verdere acties ter bewustwording, inrichting, uitvoering en borging van kwalitatief hoogwaardige audits

VEB doet haar reactie graag voorafgaan aan een korte inleiding.

Inleiding

Wat VEB betreft, verdienen de volgende drie kernpunten speciale aandacht:

- A. binnen deze discussie over audit kwaliteit mag de rol van de accountant bij het signaleren van **fraude** niet ontbreken. Zoals de NBA genoegzaam bekend, is wat VEB betreft daarbij die rol van de accountant toe aan aanscherping. In het volle besef dat de accountant nooit alle fraude kan voorkomen, moet een kwaliteitsslag brengen dat wordt voorkomen dat fraude lange tijd onder de radar blijft;
- B. eveneens mag een discussie over audit kwaliteit niet voorbijgaan aan de ingrijpende vaktechnische wijzigingen die het gevolg zijn van **technologische ontwikkelingen**. Het accountantsberoep moet zich zichtbaar nieuwe methoden ter ontdekking, blootlegging en signalering van gegevens eigen maken; en
- C. zoals VEB hieronder nader uitwerkt, dient wat haar betreft de eis van de **professioneel-kritische instelling** van de accountant te worden vooropgesteld.

VEB vervolgt met de vijf benoemde consultatietonderwerpen in de door de NBA gehanteerde volgorde.

Ad 1 Plaats van publiek belang in de definitie van audit kwaliteit

Uitgangspunt: de door de vereisten van audit kwaliteit beschermden zijn aandeelhouders en (mogelijk) andere financiers die waarde hechten aan een controleverklaring alvorens financiering te verschaffen. Dit moet worden vooropgesteld in opvolgende NBA publicaties.

VEB treft in de green paper geen definitie van audit kwaliteit aan. Dat verbaast in die zin dat de green paper suggereert een antwoord te bevatten op de vraag wat audit kwaliteit is.¹ Onze reactie berust daarom op onze interpretatie van de green paper.

In de green paper wordt 'het publiek belang' als (niet meer dan?) een perspectief op de vraag 'kwaliteit voor wie' betrokken.² VEB meent dat het antwoord op de essentiële vraag (als gezegd: kwaliteit voor wie?) volstrekt duidelijk is. VEB beseft dat het verzoek is, beknopt te reflecteren; toch vindt zij het belangrijk op deze plaats in de eerste plaats letterlijk te citeren uit het NBA rapport *In het publiek belang*.³

Er zijn partijen die menen dat als gevolg van de wettelijk verplichte accountantscontrole, de accountant voor de hele maatschappij werkt en geacht wordt alle mogelijke problemen binnen een bedrijf die de maatschappij 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.⁴ [. . .]

Formeel krijgt de accountant de controle opdracht van de aandeelhouders en rapporteert hij aan hen.⁵ 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 verstrekken.⁶

In het recht gaat het bij de vraag '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'⁷ – waar het anderen betreft dan de vennootschap zelf – om de buitencontractuele aansprakelijkheid van de accountant. De rechtsnorm is dat derden die zich in hun handelingen hebben laten leiden door een jaarrekening met een daarover door de accountant gegeven (goedkeurende) verklaring, als later blijkt dat de jaarrekening

¹ Zie op p 5: '[D]uidelijkheid over het kwaliteitsbegrip lijkt een logisch – zo niet onmisbaar – startpunt om een kwaliteitsambitie te kunnen formuleren en vervolgens via een benadering die oorzaken, maatregelen en effect [. . .] met elkaar verbindt naar realisatie van die ambitie te streven.'

² P 7: '[. . .] bij definiëring van kwaliteit [komt] de vraag op[. . .]: kwaliteit voor wie?'

³ (NBA) Werkgroep toekomst accountantsberoep, *In het publiek belang*, 25 september 2014.

⁴ *Ibid* p 54.

⁵ VEB tekent aan dat de hier door de (NBA) Werkgroep toekomst accountantsberoep gekozen bewoordingen niet geheel stroken met de juridische positie; volgens art 2:393 lid 1 BW is het de rechtspersoon die (in termen van de Werkgroep: formeel) de controle opdracht verleent. VEB laat deze nuance hier verder onbesproken.

⁶ *In het publiek belang*, p 55.

⁷ Aldus geformuleerd is deze vraag een letterlijke aanhaling uit *In het publiek belang*, zie, aldaar, p 54.

een versluierde, misleidende of bedrieglijke voorstelling van zaken geeft, de accountant aansprakelijk kunnen stellen voor de door hen dientengevolge geleden schade.⁸ VEB citeert letterlijk uit de conclusie van A-G Timmerman in het *Accountant Vie d'Or* arrest.⁹

Mijns inziens moet de zorgplicht van de accountant zich verder uitstrekken dan alleen naar zijn opdrachtgever. Dit hangt samen met de aard van de jaarrekening. De jaarrekening en de goedkeurende accountantsverklaring hebben naast een interne verantwoordingsfunctie ook een externe informatiefunctie. Een jaarrekening en de daarbij behorende accountantsverklaring worden doorgaans krachtens wettelijke verplichting gepubliceerd. Dit brengt onder omstandigheden een zekere zorgplicht van de accountant ten opzichte van derden die bij het verrichten van een transactie op de door de accountant goedgekeurde jaarrekening afdaan.¹⁰

Wat VEB betreft, is betrekking op 'het publiek belang' in een discussie over (aanscherping van) de definitie van audit kwaliteit, gebaat bij de duidelijke vooropstelling dat de eisen die worden gesteld aan audit kwaliteit, strekken ter bescherming – naast de vennootschap – van derden die bij het verrichten van transacties afdaan op de door de accountant goedgekeurde jaarrekening. VEB zou die vooropstelling, onder toevoeging van de relevante kenbronnen, graag terugzien in de opvolgende publicaties, te beginnen met de (aangekondigde) White Paper Audit Kwaliteit.

Ad 2 Bijdrage aan inhoudelijk en eenduidig kwaliteitsbegrip voor beroepsbeoefenaren in de auditpraktijk

Uitgangspunt: VEB juicht het streven te komen tot een eenduidig kwaliteitsbegrip toe. Een eenduidig kwaliteitsbegrip mag echter niet leiden tot starheid. Voor de accountantsaansprakelijkheid blijkt de rechtsnorm van de redelijk handelende en redelijke bekwame accountant (maatstaf voor het aannemen van aansprakelijkheid wordt dan: 'heeft de accountant in redelijkheid tot de verklaring zoals gegeven, kunnen komen?'¹¹), goed aan die verwachting te voldoen. Wel betreurt VEB dat het begrippenpaar 'kwaliteit en professioneel-kritische instelling', geheel uit de discussie schijnt te zijn verdwenen. Het begrippenpaar behelst – naar ook de NBA zelf bevestigt – geen loze kreet en wordt node gemist in de standaarden ('deficient standards').

VEB treft in de green paper geen eenduidig kwaliteitsbegrip aan. Dit punt is hierboven al aan de orde geweest en behoeft hier dus verder geen bespreking.

VEB begrijpt, én onderschrijft, de wens in de praktijk om tot een eenduidig kwaliteitsbegrip te komen. De rechtspraktijk kan, naar VEB mede op grond van haar eigen, diepe, betrokkenheid bij de materie van accountantsaansprakelijkheid weet, kennelijk goed leven met de norm van de redelijk handelende en redelijk bekwame accountant. Timmerman schrijft over die norm:¹²

⁸ Bijna woordelijk ontleend aan Asser/Maeijer & Kroeze 2-I* 2015/553.

⁹ HR 13 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AW2080 (*Accountant Vie d'Or*).

¹⁰ *Ibid*, conclusie A-G Timmerman, 2.5.

¹¹ Asser/Maeijer & Kroeze 2-I* 2015/553.

¹² HR 13 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AW2080 (*Accountant Vie d'Or*), conclusie A-G Timmerman, 2.6.

Het is een vage norm die met behulp van uiteenlopende gezichtspunten, zoals de ernst en de aard van het vergrijp, de ernst en de aard van de risico's, de aard van de relatie van de accountant met de derde, de voor de accountant geldende professionele standaarden, ingevuld dient te worden. Aan de hand van deze gezichtspunten dient dus te worden bepaald of een accountant in een concreet geval een bepaalde zorgplicht jegens een benadeelde derde heeft en of hij deze heeft geschonden.

Nog in 2014 beval de (NBA) Werkgroep toekomst accountantsberoep als 'in te voeren maatregel' aan om kwaliteit en professioneel-kritische instelling prominent opgenomen en duidelijk ingevuld te doen worden in de VGBA.¹³ *In het publiek belang* legde de vinger op een (heersend/verondersteld) gebrek aan een professioneel-kritische instelling: '[H]et teveel gericht zijn op informatie die een post of standpunt onderbouwt, in plaats van informatie die dit ontkracht (professioneel-kritische instelling).'¹⁴

Het begrippenpaar heeft de VGBA echter niet gehaald. Het is VEB bekend dat uit de sector zelf de opvatting kwam dat, hoewel het belang van het begrippenpaar boven elke twijfel verheven was, toevoeging aan de VGBA zou leiden tot overlap en de werking van de VGBA niet zou verbeteren. VEB is echter van mening dat de maatschappij er baat bij heeft in de standaarden tot uitdrukking te zien komen dat de accountant een professioneel-kritische houding dient te hebben. Binnen het schema in de green paper op p 6, valt het ontbreken van het begrippenpaar kwaliteit en professioneel-kritische houding binnen de categorie 'deficient standards'.

Ad 3 Bijdrage aan maatschappelijk begrip over audit kwaliteit

Uitgangspunt: VEB tekent aan dat, gegeven het voorafgaande, zij vreest dat een discussie op conceptueel niveau, zonder concreet te zijn en daadwerkelijk definities aan te reiken ('wat is audit kwaliteit?'), een omgekeerd effect kan hebben. De maatschappij kan verder in verwarring raken. Wellicht kan een voorbeeld uit de actualiteit verhelderend werken. Op het moment van het schrijven van deze reflectie door VEB, heeft Value8 één en andermaal meegedeeld dat de jaarrekening 2016 nog niet van een accountantsverklaring is voorzien. Daarom kan de jaarrekening 2016 niet worden vastgesteld. Value8 geeft zelf aan dat het uitblijven van de accountantsverklaring 'met name in verband met onderzoek naar BK Group' moet worden gebracht. Een technische analyse van de juridische positie van de accountant van Value8 is buiten het kader van deze reflectie op de door de NBA opgebrachte onderwerpen. VEB signaleert slechts dat de maatschappij zou kunnen verwachten dat de accountant van Value8 met *enig* signaal naar buiten komt. Immers is er *de facto* een situatie waarin financiers (niet anders kunnen dan) transacties verrichten op basis van de jaarrekening 2015 met de daarover door de accountant gegeven (goedkeurende) verklaring.

VEB vreest dat deze en dergelijke voorvallen in de actualiteit een grotere impact hebben op het maatschappelijk begrip dan een conceptueel debat.

¹³ *In het publiek belang*, p 36, punt 1.2.

¹⁴ *Ibid* p 24.

Ad 4 Status en positionering van de (internationale) beroepsstandaarden als instrument voor het realiseren van audit kwaliteit

Uitgangspunt: VEB erkent en onderschrijft de kwaliteit en de waarde van de beroepsstandaarden, doch tekent aan dat zij een belangrijke rol ziet voor de (internationale) wetgever bij het richting geven aan de eisen voor het accountantsberoep. VEB vreest voor de mate waarin het accountantsberoep invulling zal kunnen blijven geven aan zijn (gepercipieerde) mandaat in de drastisch snel veranderende wereld van het grote ondernemen.

Uit het voorafgegaane moge duidelijk zijn dat VEB meent dat, op onderdelen, sprake is van *deficient standards*. In het bijzonder wordt de eis van kwaliteit en een professioneel-kritische instelling node gemist. VEB is geen voorstander van het ‘dichtregelen’ van de verantwoordelijkheden van de accountant – uit de rechtspraktijk blijkt dat open toetsings- en aansprakelijkheidsnormen goed kunnen functioneren. Waar VEB specifiek een rol ziet voor verdergaande en beter ontwikkelde normering, is op het gebied van de bestendigheid van het accountantsoordeel over de risico’s waaraan (de continuïteit van de bedrijfsvoering van) de onderneming blootstaat. Op dit vlak ontwikkelt VEB initiatieven waarover zij graag in een later stadium breder in gesprek gaat.

Ad 5 Praktische toepassing van het kwaliteitsmodel en uitgangspunt voor verdere acties ter bewustwording, inrichting, uitvoering en borging van kwalitatief hoogwaardige audits

Uitgangspunt: VEB meent – het kan niet als verrassing komen – dat het ‘kwaliteitsmodel’ (nog) aanknopingspunten voor praktische toepassing ontbeert.

VEB ziet graag dat het accountantsberoep zelf, in de praktijk, zichtbaar manifesteert waarvoor het staat. Hiervoor werd het voorbeeld van de accountant van Value8 genoemd. Het kan lijken op een slogan, doch hier geldt het Engels gezegde: *the proof of the pudding*. VEB heeft hierboven reeds gebieden aangegeven waar zij ruimte ziet voor meer concrete wet- en regelgeving.