

De accountant dient twee meesters: het publieke belang en de commercie. De spanning die hiertussen bestaat kan worden opgelost met een Audit Board, zo betogen **Remko Renes** en **Herman van Brenk**.

Zij beschrijven de Audit Board als een innovatief alternatief structuurmodel, gebaseerd op een kritische wetenschappelijke studie en stakeholderdialogen met vele betrokkenen binnen de (Nederlandse) accountancysector. Met een Audit Board verdwijnen de commerciële prikkels van het huidige model, maar blijft de professionele kwaliteit van bestaande accountantsorganisaties behouden. De auditcommissie van de RvC wordt actief betrokken bij het realiseren van een hoge kwaliteit van de accountantscontrole tijdens het proces van selectie en benoeming, het formuleren van de concrete opdracht met ruimte voor maatwerk en het bewaken van de kwaliteit van de dienstverlening.

DE AUDIT BOARD: EEN VERNIEUWENDE OPLOSSING

DRIELUIK

3

De controle door accountants is wettelijk verplicht voor (grotere) ondernemingen en kan derhalve worden gezien als een publieke nutsfunctie. De accountantscontrole wordt uitgevoerd door accountants die werkzaam zijn bij commerciële accountantskantoren, waardoor de uitvoering plaatsvindt vanuit een private functie. De accountantscontrole zelf heeft kenmerken van een vertrouwensgoed, waarvan buitenstaanders de kwaliteit niet goed kunnen vaststellen. Een groot probleem op de markt voor wettelijke accountantscontrole is de geïnstitutionaliseerde commerciële druk die leidt tot spanningen door het dienen van twee meesters: accountants werken voor het publieke belang, de maatschappij in het algemeen, maar ook voor de cliënt, wiens jaarrekening wordt gecontroleerd en het honorarium van de accountant betaalt.

De wijze waarop de accountancysector is georganiseerd is onderwerp van discussie en heeft ertoe geleid dat zowel de AFM, MCA als de CTA onderzoeken of alternatieve structuurmodellen een oplossing kunnen zijn. Naar onze mening kan het huidige structurele probleem van spanning tussen het publieke belang en de commerciële prikkels bij individuele accountants(kantoren) worden opgelost met het oprichten van een Audit Board. De essentie van zo'n

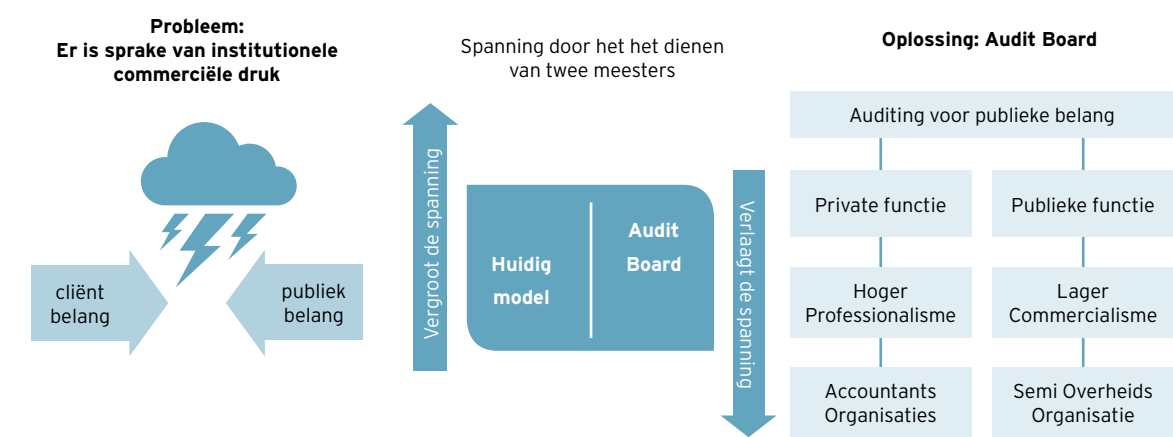
Audit Board is dat de accountantscontrole bij een organisatie van openbaar belang (oob') wordt uitgevoerd door een onafhankelijke instantie, zonder winstoogmerk. De Audit Board zou bijvoorbeeld in de vorm van een zelfstandig bestuursorgaan (zbo) gegoten kunnen worden. Het voorstel van de Audit Board is een tussenvorm van de huidige werkwijze van de accountantskantoren en de nationale staatsaccountant. Het invoeren van dit model kan ertoe leiden dat de accountantskantoren gewoon kunnen voortbestaan en het grootste deel van de wettelijke controles – bij niet oob – kunnen blijven verrichten. De kantoren leveren wel een bijdrage aan de Audit Board, in de vorm van mankracht.

De gedachte is dat individuele accountants enkele jaren voor de Audit Board werkzaam zijn, waarna ze weer naar hun eigen kantoor terugkeren. Hierdoor wordt kennis over en weer uitgewisseld.

De kosten van de controle door de Audit Board worden objectief bepaald op basis van een door de toezichthouder geverifieerde formule waarbij rekening wordt gehouden met de (bedrijfs)risico's, interne beheersing en financiële kengetallen van de te controleren organisatie.

FACTSHEET

Deze factsheet geeft in hoofdlijnen een overzicht van de kenmerken van een innovatief structuurmodel voor de accountancysector. Om de perceptie van het dienen van twee meesters te verminderen stellen wij een Audit Board voor, bijvoorbeeld in de vorm van een zelfstandig bestuursorgaan. De Audit Board is een expert in accountantscontrole en vermindert het probleem van geïnstitutionaliseerde commerciële druk. Dit voorstel is gebaseerd op onze kritische analyse en inzichten van 20 stakeholderdialogen met meer dan 100 deelnemers uit de Nederlandse accountancysector.



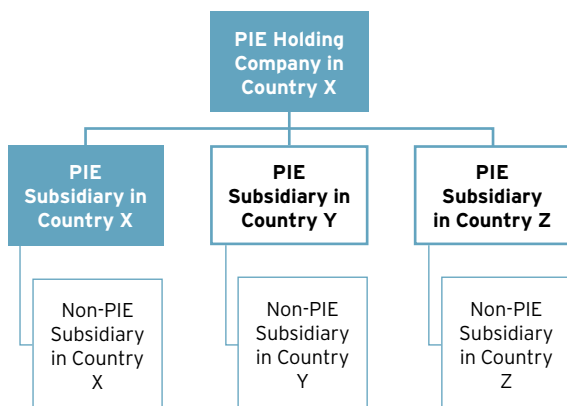
AUDIT BOARD

- Richt zich op de controle van financiële verantwoordingen van Organisaties van Openbaar Belang (OOB)
- Juridisch flexibel in te richten door een nationaal eigen OOB-definitie
- Controlebudget gebaseerd op vaste formule met (bedrijfs)risico's, interne beheersing & financiële kengetallen
- Betrokkenheid van de Interne Audit Functie bij de evaluatie van het controlebudget
- Bestaande accountantsorganisaties voor controle van werkmaatschappijen en niet-wettelijk verplichte controles

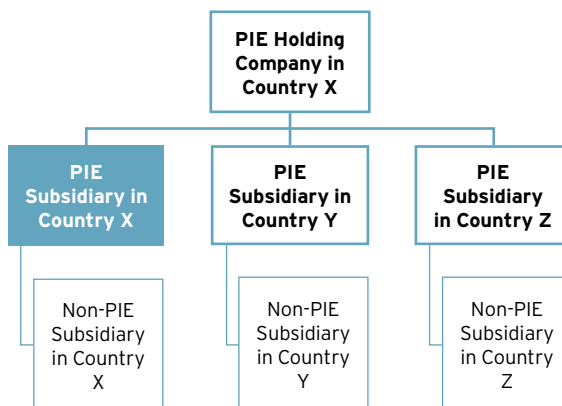
Personeel & HR	Kennisdeling	Financiering & Governance	Rol toezichthouder
• Vaste staf medewerkers • Fellows (roulerend, 3-5jr) • Inhuur specifieke skills (bv. IT, tax, forensisch) • Intrinsiek gemotiveerde werkomgeving • Beoordeling vanuit het publieke belang	• Open source controle-methodiek • Open access controle dossier database voor wetenschappelijk onderzoek • Academic Fellows • Kennisdeling van roulerende fellows	• Controlebudget zonder onderhandelen • Executive Committee voor operationele bedrijfsvoering • Trustee Committee waarborgt publieke belang • Scheiding eigenaar, manager en werknemer rollen	• Reviews gedurende de controleopdracht • Scheiding tussen reviews en handhavings-onderzoeken • Licenties voor toegestane accountantsorganisaties voor controle van werkmaatschappijen

DRIE VOORBEELDEN VAN TOEPASSING VAN DE AUDIT BOARD

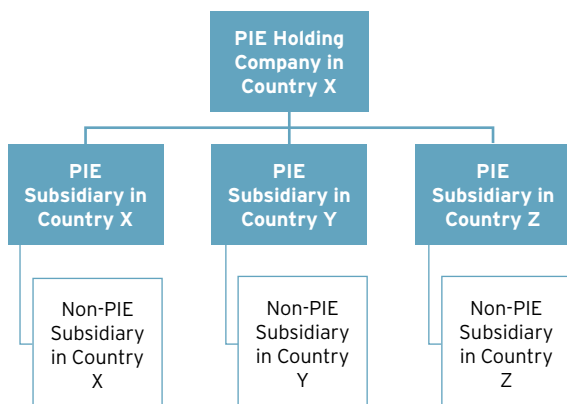
Audit Board in één land (X) met nationaal effect



Audit Board in één land (X) met buitenlands effect



**Audit Board in meerdere landen (X, Y, & Z)
met multinationaal effect**



Deze 3 figuren tonen een multinationale groepsstructuur met een (OOB) holding maatschappij, werkmaatschappijen die zelf OOB zijn en niet-OOB werkmaatschappijen in de landen X, Y en Z. De directe betrokkenheid van de Audit Board op entiteiten uit deze groep is aangegeven met blauw. De witte entiteiten worden gecontroleerd door de traditionele accountantsorganisaties.

Bron: Herman van Brenk, Remko Renes (Nyenrode Business University) & Gregory M. Trompeter (University of Central Florida) – April 2020
Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3458328> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3458328>

De internal auditfunctie heeft een actieve rol bij het beoordelen van de parameters die in deze vaste formule worden gebruikt, zodat de auditcommissie over een objectief en deskundig oordeel beschikt bij het beoordelen van de uitkomst: het controlebudget. Omdat de Audit Board alleen controles uitvoert bij wettelijk bepaalde organisaties van openbaar belang, is er geen combinatie meer mogelijk tussen wettelijke controle en commerciële adviesdiensten. Hierdoor heeft een goede verstandhouding met controlecliënten geen commercieel doel, aangezien de Audit Board nooit adviesdiensten zal verkopen aan haar cliënten.

Uiteindelijk biedt de Audit Board de mogelijkheid om de lage mate van commercialisme van een publiek model te combineren met de hoge mate van professionalisme van een privaat model en tegelijkertijd de nadelen van beide modellen zoveel mogelijk te beperken. De Audit Board is een innovatief alternatief structuurmodel dat wij hebben ontworpen, waarbij we gebruik hebben gemaakt van de inzichten uit twintig stakeholderdialogen met ruim honderd deelnemers in de accountancysector (Van Brenk & Renes, 2020; Van Brenk, Renes, & Trompeter, 2020). De kenmerken van de Audit Board in hoofdlijnen zijn opgenomen in het schema op de vorige pagina's. In dit artikel beschrijven wij op welke wijze commissarissen en auditcommissie actief worden betrokken bij de accountantscontrole vanuit deze Audit Board.

Actieve rol commissarissen

Volgens de wet wordt de opdracht voor accountantscontrole verleend door de algemene vergadering, of als deze daartoe niet overgaat door de RvC (artikel 2:393 lid

2 BW). Volgens de Nederlandse Corporate Governance Code doet de RvC 'de voordacht tot benoeming van de externe accountant aan de algemene vergadering en houdt toezicht op het functioneren van de externe accountant' (principe 1.6). 'De auditcommissie geeft advies aan de RvC over de voordracht van benoeming of herbenoeming dan wel ontslag van de externe accountant en bereidt de selectie van de externe accountant voor' (best practice bepaling 1.6.1). Na introductie van een Audit Board worden alle wettelijk verplichte accountantscontroles bij organisaties van openbaar belang uitgevoerd door de Audit Board. De commissarissen en de auditcommissie in het bijzonder worden actief betrokken bij het proces van selectie en benoeming van de verantwoordelijke accountant, de opdrachtformulering en het bewaken van de kwaliteit van de dienstverlening door de Audit Board.

Selectie en benoeming externe accountant

Hoewel de externe accountant werkzaam is bij de Audit Board, valt er voor de commissarissen nog steeds wat te kiezen bij het benoemen van de accountant. De actieve rol van de auditcommissie van de gecontroleerde organisatie sluit aan op de governance structuur van de Audit Board.

De governance structuur van de Audit Board bestaat uit een Trustee Committee en een Executive Committee. De Trustee Committee is verantwoordelijk voor het voeren van een stakeholderdialoog voor het bewaken van publieke belangen, het signaleren van relevante bedreigingen en om de reikwijdte en diepgang van de controle door de Audit Board in het algemeen te bepalen. Deze multi-stakeholderaanpak creëert

De essentie van een Audit Board is dat de accountantscontrole bij een organisatie van openbaar belang wordt uitgevoerd door een onafhankelijke instantie, zonder winstoogmerk

flexibiliteit en transparantie in de aanpak van de Audit Board. De Executive Committee van de Audit Board is verantwoordelijk voor de dagelijks operationele werkzaamheden en is niet betrokken bij de uitvoering van de accountantscontrole.

Voor elke wettelijk verplichte controle zal uiteindelijk de Trustee Committee twee externe accountants van de Audit Board voordragen aan de RvC, rekening houdend met de onafhankelijkheidseisen. Omdat de prijs en de aanpak van de controle vooraf bekend zijn, heeft de auditcommissie een belangrijke rol in de selectie van de te benoemen externe accountant. Daarbij spelen kwaliteitsindicatoren en affiniteit met de bedrijfsactiviteit en branche een essentiële rol. Tussen de auditcommissie van de gecontroleerde organisatie en de Trustee Committee ontstaat een permanente dialoog over de kwaliteit van de dienstverlening door de Audit Board in het algemeen en de externe accountant in het bijzonder. De auditcommissie brengt verslag uit over deze dialoog aan de RvC en de algemene vergadering met betrekking tot de selectie, benoeming, evaluatie en herbenoeming van de externe accountant.

Opdrachtformulering externe accountant

Naast de wettelijke invulling van het deskundigenonderzoek bij de accountantscontrole is de auditcommissie actief betrokken bij bepalen van de reikwijdte, diepgang en speciale onderwerpen voor de accountantcontrole van de gecontroleerde organisatie. Conform principe 1.7 van de Nederlandse Corporate Governance Code bespreekt de auditcommissie met de Audit Board de reikwijdte en materialiteit van het controleplan en de belangrijkste risico's van de jaarverslaggeving die aandacht zullen (moeten) krijgen in de accountantscontrole.

Bij het formuleren van de opdracht dient de auditcommissie rekening te houden met de wensen van relevante stakeholders. Aandeelhouders kunnen bepaalde specifieke interesses hebben die de auditcommissie kan honoreren. Eumedion, als belangenbehartiger van institutionele beleggers op het terrein van corporate governance en duurzaamheid, vraagt al

sinds de oprichting in 2006 om openbaarmaking van de management letter door de accountant, om de discussie tussen aandeelhouder en accountant meer handen en voeten te geven (Deknatel, 2006). Daarnaast vroeg Eumedion in haar Speerpuntenbrief 2012 (d.d. 6 oktober 2011) aandacht voor de motivering van een benoemingsvoordracht van een externe accountant aan de algemene vergadering. Eumedion gaf een aantal handvatten die ook voor de auditcommissie bij een Audit Board invulling kunnen geven aan de periodieke beoordeling van de kwaliteit van de dienstverlening door de Audit Board en de externe accountant. Relevante onderwerpen waarover de auditcommissie verantwoording kan afleggen zijn bijvoorbeeld:

- gevolgd proces om het functioneren van de externe accountant te beoordelen en de belangrijkste conclusies van deze beoordeling;
- kwaliteit van de controlewerkzaamheden;
- toereikendheid en invulling van de controleopdracht;
- kwaliteit van de rapportages aan het bestuur en de auditcommissie;
- algemene optreden van de externe accountant en de professioneel-kritische houding;
- expertise, samenstelling en optreden van het controleteam.

Bewaken kwaliteit dienstverlening

De auditcommissie is belast met het bewaken van de kwaliteit van de dienstverlening door de Audit Board in het algemeen en de externe accountant in het bijzonder. Hoewel de gecontroleerde organisatie niet meer kan switchen naar een andere accountantsorganisatie, kan wel worden geswitcht tussen externe accountants namens de Audit Board. Bijvoorbeeld op basis van een tegenvallende kwaliteit van dienstverlening door de externe accountant en/of het controleteam.

De externe toezichthouder speelt een belangrijke rol bij het bewaken en verbeteren van de kwaliteit van de controle. In plaats van inspecties achteraf, lang nadat de controle is afgerond en de controleverklaring is afgegeven, is de rol van de toezichthouder geïntegreerd in het controleproces, waarbij diens reviews zijn gericht op het verbeteren van de controlekwaliteit

voordat de controle is afgerond en de controleverklaring is afgegeven. Deze aanpak is gericht op het realiseren van Total Audit Quality Management (TAQM). Na afronding van de opeenvolgende fasen in de controle voert de toezichthouder reviews uit die verbeterpunten kunnen opleveren voor de vervolgfases van de accountantscontrole. Overigens zal de toezichthouder naast deze TAQM reviewwerkzaamheden ook nog de periodieke handhavingsonderzoeken uitvoeren bij zowel de Audit Board als de accountantsorganisaties, waarbij de focus ligt op de beoordeling van het kwaliteitssysteem van deze organisaties als geheel.

Naar onze mening is de auditcommissie het meest voor de hand liggende orgaan dat de kwaliteit van de dienstverlening door de Audit Board bewaakt. Daartoe heeft de auditcommissie behoefte aan periodieke informatievoorziening over de uitvoering van de controle. Omdat de Audit Board volgens een generieke open source controlemethodiek werkt, ligt het voor de hand om periodieke informatie over de dienstverlening daaraan te ontleen en deze informatievoorziening ook van andere accountantsorganisaties te vereisen. Periodiek zal de auditcommissie over de kwaliteit van de dienstverlening spreken, waarbij overleg plaatsvindt tussen de auditcommissie en de Trustee Committee, zonder aanwezigheid van het bestuur van de gecontroleerde organisatie en de externe accountant van het controleteam van de Audit Board. Voor klachten over de dienstverlening kan de auditcommissie zich in eerste instantie richten tot de Trustee Committee binnen de Audit Board, en in tweede instantie beroep aantekenen bij de externe toezichthouder. Als laatste mogelijkheid kan de auditcommissie altijd nog een tuchtklacht indienen, overeenkomstig de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra). Samenvattend heeft de auditcommissie een belangrijke rol bij de bewaking van de kwaliteit van de dienstverlening door de Audit Board, de verantwoordelijke externe accountant en het controleteam. De introductie van de Audit Board levert de auditcommissie eenduidige periodieke informatievoorziening op en de mogelijkheid om regelmatig op gelijk niveau overleg te voeren met de interne toezichthouder van de Audit Board, de Trustee Committee.

Fundamentele structuurwijziging

Ons voorstel tot het instellen van een Audit Board is een innovatie die zal leiden tot een fundamentele structuurwijziging van de accountancysector. Introductie van een Audit Board biedt tegelijk een oplossing voor het probleem dat de CTA heeft voorzien in aanbeveling 15 waarin zij voorstelt de invoering ‘van een bevoegdheid voor de minister van Financiën om – als ultimatum remedium – een accountantsorganisatie toe te wijzen aan een controleplichtige entiteit die er ondanks gerede inspanning niet in is geslaagd een accountantsorganisatie te contracteren.’ Met een Audit Board is automatisch voorzien in een accountant (de Audit Board) voor elke organisatie van openbaar belang en wordt het controlebudget bepaald op basis een eenduidige formule. De kracht van een dergelijke Audit Board is dat deze onafhankelijk opereert van zowel de private markt (accountantsorganisaties) als de overheid. Dit biedt de mogelijkheid om een publiek model zonder commercialisme te combineren met de hoge mate van professionalisme van een privaat model. Tevens worden de commissarissen en vooral de auditcommissie actief betrokken bij de accountantscontrole, selectie en benoeming, formulering van de reikwijdte en diepgang van de accountantscontrole en de bewaking van de kwaliteit van de dienstverlening door de Audit Board. Discussies over de prijs behoren tot het verleden, terwijl tijdens bijvoorbeeld de algemene vergadering de kwaliteit van de dienstverlening door de Audit Board en de uitkomsten van haar controle over specifiek overeengekomen aandachtspunten kan worden besproken.

De introductie van een Audit Board is een ingrijpende hervorming, die mogelijk bijdraagt aan de politiek bestuurlijke besluitvorming in de huidige periode nu de minister van Financiën positief op het eindrapport van de CTA heeft gereageerd en het belang van wetenschappelijk onderzoek benadrukt. ‘Data en wetenschappelijk onderzoek dragen bij aan het voeren van een goede discussie en het nemen van gefundeerde beslissingen. Dit geeft alle belanghebbenden inzicht in het kwaliteitsniveau van de sector en biedt een basis

om het debat over de kwaliteit voor de sector in de toekomst meer gefundeerd te voeren.' Hoewel de uitwerking van de Audit Board is gebaseerd op een wetenschappelijke studie en uitgebreide stakeholder-dialoog met vele betrokken en deskundige deelnemers, is vervolgonderzoek wenselijk om de invoering van een Audit Board verder uit te werken en te valideren. Daarbij zal ook aandacht moeten worden gegeven aan de actieve rol van commissarissen bij de accountantscontrole. Een proef in een afgebakende sector zou waardevolle informatie kunnen opleveren voor een grootschalige nationale of zelfs internationale invoering. De betrokkenheid van commissarissen is daarbij belangrijk om de kwaliteit van de accountantscontrole blijvend te verbeteren.

Bronnen

- AFM (2018) Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector. Amsterdam: Autoriteit Financiële Markten. Opgehaald van <https://www.afm.nl/~/-/profmedia/files/doelgroepen/accountantsorganisaties/2018/rapport-kwaliteit-structuur-accountants.pdf>.
- Brenk, H. van, R. Renes, (25 februari 2020), Haal de commerciële prikkels uit de markt voor accountantscontrole in ESB (te verschijnen). Opgehaald van <https://www.esb.nu/esb/20058394/haal-de-commerciële-prikkels-uit-de-markt-voor-accountantscontrole>.
- Brenk, H. van, R. Renes & G. Trompeter (2020 forthcoming) Auditing in the public interest: reforming the profession by building on the strengths of the existing accounting firms. Critical Perspectives on Accounting (accepted 2 april 2020).
- CTA (2020) Vertrouwen op controle: Rapport van de Commissie toekomst accountancysector. Commissie Toekomst Accountancysector. Rapport te vinden op www.rijksoverheid.nl.
- Deknatel, K. (2006, oktober), 'Maak Management Letter openbaar!' in De Accountant, p. 30-33. Opgehaald van https://www.accountant.nl/globalassets/accountant.nl/blad/2006-oktober/acc_2006-okt_maa_k_management_letter_openbaar.pdf.
- MCA (2020) Spiegel voor de accountancysector: veel problemen zijn helemaal niet nieuw, ze keren alleen telkens terug. Monitoring Commissie Accountancy. Rapport te vinden op www.monitoringaccountancy.nl.
- Minister van Financiën (2020, maart 20) Kabinetsreactie rapport Commissie toekomst accountancysector. Brief te vinden op www.rijksoverheid.nl.

- Staatscourant (2019, Januari 2) Regeling van de Minister van Financiën en de Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 18 december 2018, 2018-0000224375, directie Financiële Markten. *Staatscourant*(105), pp. 1-4. Opgehaald van <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2019-105.html>.

Noot

1. OOB: Hieronder worden verstaan grote of maatschappelijke organisaties met een belangrijke publieke functie, zoals beursvennootschappen, banken en verzekeringsmaatschappijen, maar ook andere organisaties die op grond van omvang en/of type kenmerken kunnen worden aangemerkt als organisaties van openbaar belang.

Over de auteurs

Drs. **Remko Renes** RA is universitair docent corporate governance bij Nyenrode Business Universiteit en lid van het Center for Accounting, Auditing & Control en het Nyenrode Corporate Governance Instituut. Hij heeft sinds 2010 verschillende monitoring onderzoeken naar de naleving van governance codes uitgevoerd.

Dr. **Herman van Brenk** RA is universitair docent bij Nyenrode Business Universiteit en lid van het Center for Accounting, Auditing & Control. In 2017 promoveerde hij op onderzoek naar beloningsprikkels en persoonlijkheidseigenschappen en de effecten op oordeels- en besluitvorming van accountants.

