

Prikkels voor kwaliteit accountantscontrole

Een verkenning

6 oktober 2011



Autoriteit Financiële Markten

De AFM bevordert eerlijke en transparante financiële markten. Wij zijn de onafhankelijke gedragstoezichthouder op de markten van sparen, lenen, beleggen en verzekeren. De AFM bevordert zorgvuldige financiële dienstverlening aan consumenten en ziet toe op een eerlijke en efficiënte werking van kapitaalmarkten. Ons streven is het vertrouwen van consumenten en bedrijven in de financiële markten te versterken, ook internationaal. Op deze manier draagt de AFM bij aan de welvaart en de economische reputatie van Nederland.

Inhoudsopgave

	Voorwoord	4
1	Inleiding	5
	1.1 <i>Achtergrond</i>	5
	1.2 <i>Doel van het onderzoek</i>	6
	1.3 <i>Herkomst van de gegevens</i>	7
2	Conclusies en aanbevelingen	8
	2.1 <i>Conclusies</i>	8
	2.2 <i>Aanbevelingen</i>	10
3	Uitvoering van het themaonderzoek	12
4	Uitkomsten per thema	16
	4.1 <i>Benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren</i>	16
	4.2 <i>Onafhankelijkheid</i>	21
5	Verbeteringen in beleid en procedures	40
6	Vervolgtraject	41
Bijlage 1	Wettelijk kader	42
	<i>Onafhankelijkheid</i>	42
	<i>Benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants</i>	43
Bijlage 2	Totaaloverzicht aard overige dienstverlening	44

Voorwoord

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) bevordert de eerlijke en efficiënte werking van kapitaalmarkten, waarop beleggers kunnen vertrouwen. De AFM handhaaft onder meer de regels voor accountants die de jaarverslaggeving controleren. De markt moet erop kunnen vertrouwen dat de accountant de jaarrekening goed heeft gecontroleerd.

In de eerste helft van 2011 heeft de AFM in het kader van het doorlopend toezicht op accountantsorganisaties het themaonderzoek 'Prikkel voor kwaliteit' uitgevoerd bij alle vijftien accountantsorganisaties die beschikken over een vergunning die mede strekt tot het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang (OOB-vergunninghouders).¹ In dit rapport presenteert de AFM de uitkomsten van dit themaonderzoek.

Dit rapport is als volgt opgebouwd. In hoofdstuk 1 worden de achtergrond en het doel van het themaonderzoek geschetst en de herkomst van de gegevens waarop het onderzoek is gebaseerd. Hoofdstuk 2 bevat de conclusies en aanbevelingen. Hoofdstuk 3 beschrijft het onderzoeksproces en de reikwijdte van het themaonderzoek. In hoofdstuk 4 zijn de uitkomsten van het onderzoek per thema beschreven. Daarbij zijn de thema's onderverdeeld in meerdere onderwerpen. Hoofdstuk 5 bevat een samenvatting van de verbeteringen in beleid en procedures die accountantsorganisaties hebben doorgevoerd of aangekondigd ten aanzien van de onderwerpen die zijn beschreven in dit rapport. Ten slotte beschrijft hoofdstuk 6 de wijze waarop prikkels voor kwaliteit aan bod komen in de maatschappelijke discussie die de komende tijd zal plaatsvinden. In bijlage 1 bij dit rapport is een samenvatting opgenomen van de wet- en regelgeving op het gebied van onafhankelijkheid en het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants. In bijlage 2 bij dit rapport is een totaaloverzicht opgenomen van de soorten overige diensten die een of meer OOB-vergunninghouders aan hun controlecliënten² verlenen.

Contact

Meer informatie over het toezicht op accountantsorganisaties vindt u op de website van de AFM (www.afm.nl) onder Professionals > Accountantsorganisaties. Hebt u naar aanleiding van dit rapport specifieke vragen? Stuur dan een e-mail naar wta@afm.nl, een brief naar Autoriteit Financiële Markten, t.a.v. Afdeling Toezicht accountantsorganisaties, Postbus 11723, 1001 GS Amsterdam, of bel naar (020) 797 2000.

¹ *Organisaties van openbaar belang (OOB's): onder andere beursgenoteerde ondernemingen, kredietinstellingen en verzekeraars. Waar in dit rapport wordt gesproken over 'accountantsorganisatie' of 'OOB-vergunninghouder' worden veelal ook de Nederlandse onderdelen van het netwerk bedoeld waartoe de accountantsorganisatie behoort.*

² *Controlecliënt als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e van de Wet toezicht accountantsorganisaties. Waar in dit rapport wordt gesproken over 'controlecliënt' wordt veelal ook de met de controlecliënt verbonden derde bedoeld.*

1 Inleiding

1.1 Achtergrond

In het rapport 'Algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole'³ en kwaliteitsbewaking' van 1 september 2010 heeft de AFM aangekondigd haar toezicht in 2011 te zullen richten op de (financiële) prikkels voor de kwaliteit van de accountantscontrole binnen accountantsorganisaties. De bevindingen in dat rapport waren voor de AFM aanleiding voor het themaonderzoek 'Prikkels voor kwaliteit' uitgevoerd bij alle OOB-vergunninghouders.

Accountantsorganisaties zijn in hun aard commerciële organisaties. Tegelijkertijd worden aan accountantsorganisaties in diverse wet- en regelgeving eisen gesteld aan de kwaliteit van hun dienstverlening. In de parlementaire geschiedenis is over het hieruit voortvloeiende spanningsveld het volgende beschreven: *"De functie van de accountantsverklaring in het maatschappelijk verkeer vergt een hoge kwaliteit van de accountantscontrole en de naar aanleiding daarvan verstrekte accountantsverklaringen. Accountantsorganisaties zijn op het behalen van winst gerichte ondernemingen. Bij het aanbieden en verrichten van diensten concurreren accountantsorganisaties. De wettelijk geborgde kwaliteit laat slechts ruimte voor concurrentie op de doelmatigheidsaspecten van de uitvoering. Tussen de geschetste verschillende belangen of doelstellingen bestaat een zekere spanning."*⁴

De AFM heeft zich in haar onderzoek naar de (financiële) prikkels voor de kwaliteit van de accountantscontrole gericht op twee thema's: onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de externe accountant en het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants.

Om objectief te kunnen oordelen moeten de externe accountant en de accountantsorganisatie onafhankelijk zijn van de controlecliënt. De beoogde gebruiker van de accountantsverklaring, namelijk het maatschappelijk verkeer, is niet dezelfde als de opdrachtgever van de externe accountant. De accountant mag zijn professionele oordeelsvorming niet laten aantasten door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding.⁵ Wanneer de accountant dit wel laat gebeuren, bestaat het risico dat het maatschappelijk verkeer geen of onvoldoende vertrouwen heeft in de kwaliteit van de accountantscontrole en in de uiteindelijke accountantsverklaring. Door onafhankelijk te zijn laat de externe accountant aan het maatschappelijk verkeer zien dat hij de controleopdracht objectief en integer kan uitvoeren. Daarvoor is het noodzakelijk dat hij bij de uitvoering van de accountantscontrole blijf geeft van billijkheid, eerlijkheid en integriteit, en belangenverstrengelingen vermijdt. Onafhankelijkheid is dus geen doel op zich, maar een middel om de objectiviteit en integriteit van de externe accountant te waarborgen en zichtbaar te maken. Het is van essentieel belang dat het maatschappelijk verkeer kennis heeft van en inzicht heeft in de onafhankelijkheid van de externe accountant en de accountantsorganisatie. Dit is cruciaal om het vertrouwen van het publiek in de betrouwbaarheid van de financiële verantwoording en in de functie van de externe accountant te behouden en te waarborgen. Een accountant mag niet betrokken zijn

³ Waar in dit rapport wordt gesproken over 'accountantscontrole' wordt de wettelijke controle zoals bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, Wta bedoeld.

⁴ Nota van Toelichting bij het besluit van 16a augustus 2006, Stb. 2006, 380, p. 32.

⁵ Zie artikel A100.4b van de Verordening Gedragscode (VGC).

bij de uitvoering van een controleopdracht als er financiële, zakelijke, arbeids- of andere relaties met de controlecliënt bestaan die naar het oordeel van een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde die over alle van belang zijnde informatie beschikt, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.

Het gaat bij onafhankelijkheid zowel om onafhankelijkheid 'in wezen' als om onafhankelijkheid 'in schijn'. Bij onafhankelijkheid 'in wezen' (geesteshouding) gaat het erom dat de externe accountant een objectieve houding heeft ten opzichte van de individuele controlecliënt. Bij onafhankelijkheid 'in schijn' (optreden) gaat het erom dat de accountantsorganisatie en de externe accountant alle feiten en omstandigheden vermijden die dusdanig suggestief zijn dat de objectiviteit van de externe accountant en de accountantsorganisatie in twijfel kan worden getrokken. Bedreigingen voor de onafhankelijkheid zijn: eigenbelang, belangenbehartiging, vertrouwdsheid, intimidatie en zelftoetsing.

Verder is het van belang dat er binnen accountantsorganisaties voldoende prikkels aanwezig zijn die de kwaliteit van de uitvoering van de accountantscontrole bevorderen. Het gaat dus om prikkels die het kwaliteitsgerichte gedrag van de externe accountant beïnvloeden. Dit kan bijvoorbeeld door kwaliteit een belangrijk criterium te doen zijn bij de benoeming, beoordeling, beloning en sanctiëring van externe accountants.

De onderwerpen onafhankelijkheid en het benoemen, beoordelen, belonen en sanctiëren van externe accountants vallen binnen de reikwijdte van de onderwerpen die de AFM op grond van de wet eens in de drie jaar moet onderzoeken bij OOB-vergunninghouders in het kader van het doorlopend toezicht. Mede vanwege het feit dat deze onderwerpen nationaal en internationaal hoog op de agenda staan van onder andere toezichthouders, beroepsorganisaties, belangenorganisaties van gebruikers en regelgevers, is het nu van belang deze onderwerpen nader te onderzoeken. Met meer inzicht in de prikkels voor kwaliteit verwacht de AFM bij te dragen aan de maatschappelijke discussie over deze onderwerpen met het oog op een verbetering van de kwaliteit van de accountantscontrole.

1.2 Doel van het onderzoek

Met het themaonderzoek heeft de AFM inzicht willen krijgen in hoe in de praktijk invulling wordt gegeven aan de thema's onafhankelijkheid en het benoemen, beoordelen, belonen en sanctiëren van externe accountants. Het themaonderzoek was verkennend van aard en de nadruk lag niet op het vaststellen van de naleving van wet- en regelgeving of het identificeren van overtredingen.

De onafhankelijkheid staat onder druk doordat de externe accountant wordt betaald door de controlecliënt. De positionering van de accountant ten opzichte van de controlecliënt respectievelijk de beleggers en andere gebruikers is onderwerp van (internationale) discussie. Ten behoeve van dit onderzoek wordt op deze positionering niet verder ingegaan. In dit onderzoek heeft de AFM de volgende situaties betrokken waarbij sprake kan zijn van een bedreiging voor de onafhankelijkheid⁶:

- samenloop wettelijke controle met overige dienstverlening;
- zakelijke relaties met een controlecliënt;
- langdurige relaties met een controlecliënt;
- financiële belangen in een controlecliënt;

⁶ Een deel van deze relaties wordt genoemd in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (NVO).

- familie- en nauwe persoonlijke relaties met een controlecliënt;
- sponsoring en giften aan een controlecliënt;
- giften van een controlecliënt;
- indiensttreding bij een controlecliënt;
- dienstverband of bestuurs- en toezichhoudende functies bij een controlecliënt.

Voor het thema benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants heeft de AFM onderzocht welke prikkels een rol spelen bij het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants en in het bijzonder in welke mate kwaliteit (van wettelijke controles) daarbij een rol speelt. In dit kader heeft de AFM inzicht willen krijgen in:

- de aard en omvang van de populatie externe accountants;
- de wijze waarop de accountantsorganisaties invulling hebben gegeven aan het beleid ten aanzien van het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants (opzet en werking);
- de criteria op basis waarvan externe accountants worden benoemd, beoordeeld en beloond;
- de wijze waarop de accountantsorganisaties schendingen en andere overtredingen sanctioneren;
- de relatie tussen de beoordeling, de beloning en eventuele opgelegde sancties.

Het uitgevoerde onderzoek is verkennend van aard en de verkregen inzichten worden in algemene zin gebruikt als input voor het risicogestuurde toezicht van de AFM en kunnen aanleiding vormen voor de AFM om nader onderzoek te verrichten.

1.3 Herkomst van de gegevens

De gepresenteerde gegevens in dit rapport zijn gebaseerd op de informatie die de accountantsorganisaties op verzoek van de AFM aan haar hebben verstrekt. Sommige accountantsorganisaties hadden bepaalde informatie niet systematisch beschikbaar in de vorm waarin de AFM erom had gevraagd. Deze accountantsorganisaties hebben ten behoeve van het themaonderzoek deze informatie specifiek uitgevraagd bij hun externe accountants of anderszins (handmatig) verzameld en vervolgens aan de AFM opgeleverd.

2 Conclusies en aanbevelingen

2.1 Conclusies

Inherent spanningsveld

Accountantsorganisaties zijn commerciële organisaties. Zij worden betaald door de organisaties die zij controleren (hun controlecliënten) en concurreren met elkaar om controleopdrachten te verwerven en te behouden. Deze organisatievorm betekent dat er een inherent spanningsveld is waarbinnen een accountant moet werken. Enerzijds moet de externe accountant zich objectief en kritisch opstellen tegenover zijn controlecliënt om zijn maatschappelijke rol te kunnen vervullen voor de gebruikers van de jaarrekening van die controlecliënt, anderzijds wil de accountant diezelfde controlecliënt zo goed mogelijk bedienen om de opdracht te verkrijgen of te behouden. Dit spanningsveld komt tot uitdrukking in de onderwerpen die de AFM heeft onderzocht in haar themaonderzoek: benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants en onafhankelijkheid.

2.1.1 Benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants

De AFM heeft in haar onderzoek vastgesteld dat de mate waarin OOB-vergunninghouders de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controles betrekken in de benoeming, beoordeling en beloning van externe accountants varieert per kantoor. Er zijn ook verschillen tussen de OOB-vergunninghouders in de wijze waarop zij dit hebben geformaliseerd en gedocumenteerd. De meerderheid van de OOB-vergunninghouders evenwel betreft kwaliteitsaspecten zichtbaar bij het benoemen, beoordelen en belonen van hun externe accountants. Dit blijkt uit de 46 door de AFM beoordeelde casussen, waarvan er twee ter illustratie in dit rapport zijn opgenomen. Kwaliteitsaspecten hebben bijvoorbeeld betrekking op de uitkomsten van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen⁷, interne dossierinspecties en andere kwaliteitsonderzoeken die in het afgelopen jaar zijn uitgevoerd, de behaalde punten in het kader van permanente educatie, geconstateerde schendingen en eventuele tuchtzaken.

Verder hebben tien OOB-vergunninghouders een vorm van sanctiebeleid gericht op het op gepaste wijze nemen van (disciplinaire) maatregelen jegens externe accountants die de interne of externe regels overtreden. In totaal hebben de OOB-vergunninghouders in 2010 circa honderd sancties opgelegd aan externe accountants. De AFM heeft ter illustratie twee voorbeelden opgenomen waaruit blijkt dat de OOB-vergunninghouders sancties opleggen aan externe accountants.

Commerciële aspecten

Bij het beoordelen en belonen van externe accountants worden naast de kwaliteitsaspecten ook commerciële aspecten betrokken. Deze commerciële aspecten hebben bijvoorbeeld betrekking op ondernemerschap, acquisitie, winstbijdrage en cross selling: de verkoop van andere diensten aan

⁷ Een OKB is een beoordeling van een wettelijke controle door een accountant die niet is betrokken bij de uitvoering van die wettelijke controle en die ten doel heeft te beoordelen of de externe accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring. Een OKB is op basis van het Besluit toezicht accountantsorganisaties verplicht bij alle OOB's. Bij niet-OOB's wordt een OKB verricht als aan intern vastgesteld toetsingscriteria is voldaan.

controlecliënten. De AFM heeft in dit onderzoek niet kunnen vaststellen hoe zwaar de commerciële criteria ten opzichte van de kwaliteitsaspecten worden gewogen.

2.1.2 Onafhankelijkheid

Waarom een accountant onafhankelijk moet zijn

Een accountantsverklaring voegt zekerheid toe en draagt bij aan het vertrouwen in de financiële verslaggeving. Een accountantsverklaring heeft alleen waarde voor gebruikers als de controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd door een accountant die onafhankelijk is. De gebruikers moeten er op kunnen vertrouwen dat de accountant objectief en kritisch is geweest, voldoende werk heeft verricht en zijn werkzaamheden en oordeel niet heeft laten beïnvloeden door andere dan vaktechnische overwegingen. De accountant moet niet alleen daadwerkelijk onafhankelijk zijn (onafhankelijkheid in wezen), maar ook de schijn vermijden dat hij niet onafhankelijk zou zijn (onafhankelijkheid in schijn).

Geboden en verboden

Uit het onderzoek van de AFM blijkt dat daar waar sprake is van geboden en verboden de externe accountants en accountantsorganisaties die over het algemeen naleven. Er mag geen sprake zijn van financiële belangen in controlecliënten, dienstverband en het vervullen van bestuurs- en toezichthoudende functies, en de externe accountant die een controleopdracht bij een OOB-controlecliënt verricht moet na zeven jaar rouleren. Accountantsorganisaties zien erop toe dat deze situaties zich ook niet voordoen. Zij vragen hun partners en medewerkers periodiek, meestal jaarlijks een onafhankelijkheidsverklaring in te vullen die wordt beoordeeld en opgevolgd door de onafhankelijkheidsfunctionaris of –afdeling. Kantoren met de meeste beursgenoteerde controlecliënten hebben een beleid en systemen voor centrale registratie van financiële belangen in beursgenoteerde controlecliënten. Zij signaleren verboden financiële belangen en ondernemen daarop actie. Een aantal kantoren toetsen de betrouwbaarheid van hetgeen hun partners en medewerkers hebben ingevuld in de onafhankelijkheidsverklaring en in de centrale registratie van financiële belangen, periodiek aan de hand van de privé-administraties.

Onafhankelijkheidsbeoordeling

De regelgeving kent nauwelijks expliciete geboden en verboden voor andere situaties die bedreigingen⁸ van de onafhankelijkheid met zich meebringen en die zich in de praktijk voordoen. Dit betreft in het bijzonder het verlenen van overige diensten dan wettelijke controles aan controlecliënten, zakelijke relaties met controlecliënten, sponsoring van controlecliënten en langdurige relaties van de externe accountant met niet-OOB-controlecliënten. In deze situaties moeten de externe accountant en de accountantsorganisatie een onafhankelijkheidsbeoordeling uitvoeren binnen een voorgeschreven conceptueel raamwerk. Dit betekent dat externe accountants en accountantsorganisaties in feite zelf beoordelen of zij onafhankelijk zijn door bedreigingen te signaleren, te evalueren en zonodig maatregelen te nemen om de onafhankelijkheid te waarborgen. De normstelling laat daarbij veel ruimte voor interpretatie.

⁸ De bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de accountant vallen binnen de volgende categorieën: bedreigingen als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwelijkheid en intimidatie.

Het beoordelingskader betekent dat in vergelijkbare situaties verschillende externe accountants en accountantsorganisaties niet altijd tot eenzelfde beoordeling en uitkomst komen. Dit blijkt uit de 78 door de AFM beoordeelde casussen, waarvan er 15 ter illustratie in dit rapport zijn opgenomen. Deze niet eenduidige beoordeling ziet op:

- het al dan niet onderkennen van alle bestaande en mogelijke bedreigingen voor de onafhankelijkheid die een situatie met zich meebrengt;
- de evaluatie hiervan;
- de keuze van de op de situatie toegesneden maatregelen om een eventuele bedreiging te mitigeren of weg te nemen; en
- de beslissing om een bepaalde relatie met de controlecliënt niet aan te gaan dan wel te beëindigen.

Dit betekent dat de inhoud en de uitkomst van de onafhankelijkheidsbeoordeling door de externe accountants en de accountantsorganisatie per situatie binnen dit conceptueel raamwerk verschilt. De gebruikers van de jaarrekening en accountantsverklaring weten hierdoor niet wat onafhankelijkheid in de concrete situatie inhoudt. De gebruiker is afhankelijk van het normatief toetsingskader van een individuele accountant of de organisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden. Hierbij is niet gezegd dat de beoordeling niet zuiver zou zijn. Niettemin zal de uitkomst - door gebrek aan eenduidige normstelling en daarmee het willekeurige gehalte – veel ruimte laten voor verschillen van inzicht. De beste garantie op een meer gedragen beoordeling en algemeen aanvaarde uitkomst is een meer eenduidige en restrictieve normstelling.

De OOB-vergunninghouders geven aan dat zij opdrachten tot overige dienstverlening weigeren wanneer dit leidt tot onaanvaardbare bedreigingen. De AFM heeft op basis van dit onderzoek geen goed inzicht verkregen in het aantal situaties waarbij de OOB-vergunninghouders opdrachten hebben geweigerd.

Voorbeelden

Voor het thema onafhankelijkheid heeft de AFM zich in haar onderzoek gericht op in totaal 171 controlecliënten waarbij zich samenloop met overige dienstverlening van enige omvang voordoet. De in dit rapport opgenomen 15 voorbeelden zijn daarmee niet representatief voor de totale populatie controlecliënten van de OOB-vergunninghouders.

2.2 Aanbevelingen

Vanuit het oogpunt van de gebruikers van de jaarrekening, is de AFM voorstander van duidelijke, eenduidige en meer restrictieve regelgeving op zowel het onderwerp benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants als het onderwerp onafhankelijkheid.

De NBA heeft in haar Plan van aanpak ‘Lessen uit de kredietcrisis’ van november 2010 een maatregel opgenomen ter verbetering van de kwaliteit, namelijk “Kwaliteit als belangrijkste grondslag voor beoordeling en beloning van accountants bij controlecliënten; verbod op commerciële prikkels als omzet en cross selling als criterium voor beloning”. De AFM is voorstander van een duidelijke en normstellende uitwerking van deze maatregel in de beroepsregelgeving. De NBA heeft inmiddels een voorstel tot wijziging van de Verordening accountantsorganisaties gepubliceerd.

Uit het onderzoek van de AFM blijkt dat voor externe accountants en accountantsorganisaties duidelijke geboden en verboden het risico op ongewenste afhankelijkheden kan verkleinen. Dit soort normen zijn beter hanteerbaar en de kans en risico op een verschillende toepassing is kleiner. Bij ethische kwesties blijft een eigen afweging wel belangrijk. De AFM onderschrijft dan ook het standpunt van de minister van Financiën dat in plaats van het bestaande conceptuele raamwerk, dat uitgaat van bedreigingen en maatregelen tegen bedreigingen, de voorkeur zou moeten liggen bij duidelijke geboden en verboden op dit terrein.⁹ De AFM doet daarbij de aanbeveling om bij het ontwerpen van de striktere onafhankelijkheidsregels een onderscheid te maken in de dienstverlening die accountantsorganisaties verrichten naar twee hoofdcategorieën:

- 1) diensten gericht op het verstrekken van zekerheid over door de controlecliënt verstrekte informatie ten behoeve van externe gebruikers van deze informatie; en
- 2) diensten ten behoeve van de controlecliënt zelf.

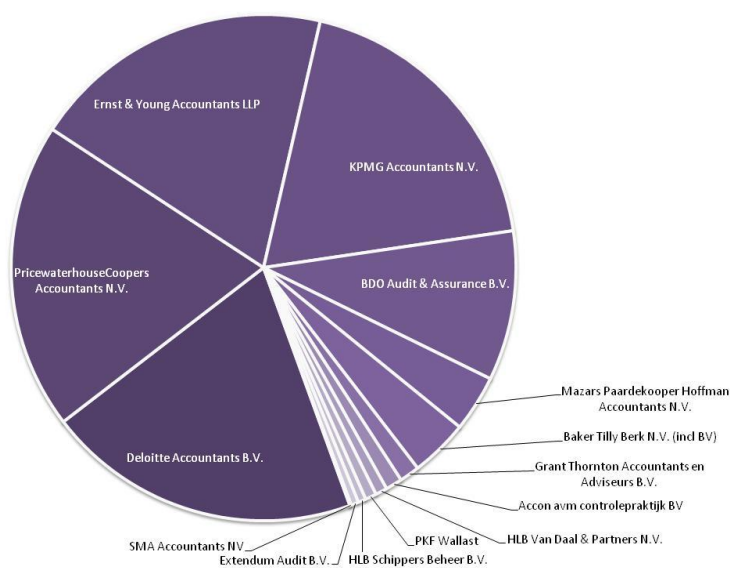
Daarbij vindt de AFM het van belang dat deze hoofdcategorieën duidelijk zijn afgebakend en niet voor meerdere uitleg vatbaar zijn. Hoe de striktere onafhankelijkheidsregels er zouden moeten uitzien, vindt de AFM een onderwerp van een brede maatschappelijke consultatie.

Gegeven het belang van onafhankelijkheid zouden schendingen van de onafhankelijkheidsregels expliciet een criterium moeten zijn bij het beoordelen en belonen van accountants.

⁹ Dit standpunt heeft de minister van Financiën verwoord in zijn gecombineerde reactie op het evaluatieonderzoek Wtfv, de visie op accountancy en de reactie op de initiatiefnota van de heer Plasterk van 13 september 2011.

3 Uitvoering van het themaonderzoek

De AFM heeft in de eerste helft van 2011 het themaonderzoek uitgevoerd bij alle vijftien OOB-vergunninghouders, waaronder de Big 4-kantoren en elf overige OOB-vergunninghouders¹⁰. Deze vijftien accountantsorganisaties verrichten wettelijke controles bij zowel OOB-controlecliënten als niet-OOB-controlecliënten. Het onderzoek van de AFM heeft zich uitgestrekt tot beide categorieën controlecliënten. De OOB-vergunninghouders bedienen het grootste deel van de markt: zij verrichten circa 72 procent van de circa 21.500 wettelijke controles in Nederland en hebben een aandeel van circa 87 procent van de totale omzet uit wettelijke controles in Nederland.¹¹ Bij de OOB-vergunninghouders werkt circa 40 procent van het totale aantal externe accountants dat in Nederland verantwoordelijk is voor het uitvoeren van wettelijke controles.¹² De vijftien OOB-vergunninghouders zijn onderling zeer verschillend van omvang. Zie figuur 1 voor een indicatie van de relatieve omvang van de vijftien OOB-vergunninghouders op basis van het aantal wettelijke controles dat zij verrichten. Eén van de overige OOB-vergunninghouders betreft een kantoor dat materieel deel uitmaakt van een andere OOB-vergunninghouder.¹³ Daarom wordt in het vervolg van dit rapport gesproken van in totaal veertien OOB-vergunninghouders. Twee overige OOB-vergunninghouders hebben een businessmodel waarbij zij samenwerken met zogenoemde 'aangesloten kantoren' (andere accountantsorganisaties, accountants- en administratiekantoren).¹⁴



Figuur 1. Relatieve omvang van de veertien OOB-vergunninghouders op basis van het aantal verrichte wettelijke controles (bron: AFM Monitor Accountantsorganisaties 2010).

¹⁰ Accon avm controlepraktijk B.V., Baker Tilly Berk (N.V. en B.V.), BDO Audit & Assurance B.V., Extendum Audit B.V., Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V., HLB Van Daal en Partners N.V., HLB Schippers Beheer B.V., Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V., PKF Wallast en SMA Accountants N.V.

¹¹ Bron: AFM Monitor Accountantsorganisaties 2010.

¹² Bron: AFM Monitor Accountantsorganisaties 2010.

¹³ Baker Tilly Berk B.V. (verbonden aan Baker Tilly Berk N.V.).

¹⁴ SMA Accountants N.V. en Extendum Audit B.V.

De AFM heeft de wettelijke taak toezicht te houden op de naleving van het bepaalde bij en krachtens de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en in het bijzonder de bepalingen die zien op onafhankelijkheid en op het stelsel van kwaliteitsbeheersing en het kwaliteitsbeleid (waaronder het beleid ten aanzien van het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants).

Met het themaonderzoek heeft de AFM inzicht willen krijgen in hoe in de praktijk invulling wordt gegeven aan de thema's onafhankelijkheid en het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants. Het themaonderzoek was verkennend van aard en de nadruk lag niet op het vaststellen van de naleving van wet- en regelgeving of het identificeren van overtredingen. Wel is een aantal aandachtspunten in het kader van dit onderzoek naar boven gekomen, vooral op het terrein van een goede normstelling. De in dit rapport genoemde uitkomsten moeten in dit licht worden gezien.

Het themaonderzoek 'Prikkel voor kwaliteit' bestond uit vijf fasen:

1. *Algemeen informatieverzoek.*

De AFM heeft de OOB-vergunninghouders met een algemeen informatieverzoek gevraagd een opgave te doen van de volgende informatie met betrekking tot de periode 1 januari 2009 tot en met 31 december 2010:

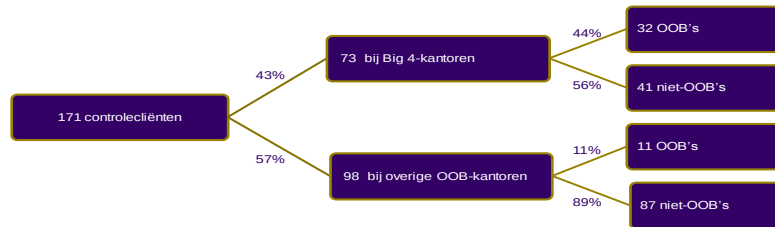
- de aard en omvang van de situaties¹⁵ waarbij sprake kan zijn van een bedreiging voor de onafhankelijkheid (voor de volledige portefeuille controlecliënten);
- of er sprake was van overtreding van onafhankelijkheidsregels en klachten over onafhankelijkheid die verband houden met een controlecliënt;
- nadere informatie over de per 31 december 2010 ingeschreven externe accountants;
- in hoeverre kwaliteit van invloed is op de benoeming, beloning en beoordeling van externe accountants;
- de aard en omvang van getroffen sancties ten aanzien van externe accountants.

2. *Specifiek informatieverzoek.*

Op basis van de opgave van de OOB-vergunninghouders naar aanleiding van het algemene informatieverzoek, heeft de AFM aanvullende specifieke informatie opgevraagd voor nader onderzoek. Voor het thema onafhankelijkheid heeft de AFM op basis van de aard en omvang van de bedreigingen voor de onafhankelijkheid in totaal 171 controlecliënten over 2009 en 2010 geselecteerd voor nader onderzoek, waarvan 43 (25%) OOB's en 128 (75%) niet-OOB's. Dit betreft een selectie van controlecliënten waarmee de accountantsorganisatie of de externe accountant een relatie onderhoudt en waarbij sprake is van situaties die een bedreiging kunnen zijn voor de onafhankelijkheid. In figuur 2 is weergegeven hoe de geselecteerde controlecliënten zijn verdeeld over de Big 4-kantoren en de overige OOB-kantoren. De AFM heeft ten aanzien van alle 171 controlecliënten specifieke informatie opgevraagd over de samenloop met overige dienstverlening, ten aanzien van 47 controlecliënten specifieke informatie over de aanwezige zakelijke relaties en ten aanzien van 15 controlecliënten specifieke informatie over de vermelde

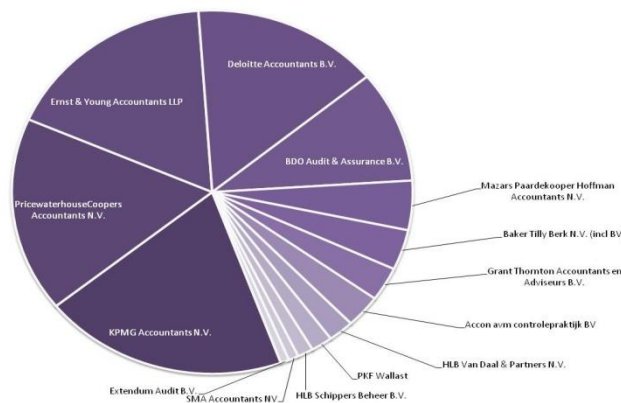
¹⁵ De situaties die de AFM heeft uitgevraagd zijn: financiële belangen, zakelijke relaties, dienstverband en detachering, indiensttreding, vervullen van een bestuurs- of toezichthoudende functie, familie- en nauwe persoonlijke relaties, samenloop wettelijke controle met overige dienstverlening, giften van controlecliënten, giften aan controlecliënten, sponsoring en langdurige relaties.

sponsorrelaties. Over de overige situaties die zijn genoemd in paragraaf 1.2 heeft de AFM bij gemiddeld 9 controlecliënten specifieke informatie opgevraagd. Deze specifieke informatie betreft onder andere dossiervastleggingen, onafhankelijkheidsbeoordelingen, urenoverzichten, facturen, contracten en rapporten.



Figuur 2. Verdeling betrokken controlecliënten AFM-onderzoek voor thema onafhankelijkheid.

Verder heeft de AFM de OOB-vergunninghouders verzocht nadere informatie te verstrekken over het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van de 865 externe accountants die de OOB-vergunninghouders bij de AFM hebben ingeschreven per 31 december 2010, waaronder de vastleggingen van overwegingen die aan benoemingen, beoordeling, beloningen en sancties ten grondslag hebben gelegen.¹⁶ In figuur 3 is weergegeven hoe het aantal externe accountants is verdeeld over de veertien OOB-vergunninghouders. De AFM heeft de vastleggingen van de OOB-vergunninghouders die betrekking hadden op concrete benoemingen, beoordelingen, beloningen en sancties in de periode 2009-2010 op hoofdlijnen beoordeeld en daaruit specifieke voorbeelden geselecteerd voor nader onderzoek.



Figuur 3. Relatieve verdeling van het aantal externe accountants over de veertien OOB-vergunninghouders.

¹⁶ Het onderzoek van de AFM is gericht op alle ingeschreven externe accountants, ook als deze externe accountants niet daadwerkelijk verantwoordelijk waren voor het uitvoeren van wettelijke controles en in die zin 'inactief' waren. Ongeveer 86 procent van de externe accountants was in 2010 ook daadwerkelijk verantwoordelijk voor het uitvoeren van wettelijke controles. Bij de Big 4-kantoren was ongeveer 91 procent van de ingeschreven externe accountants ook als zodanig actief; bij de overige OOB-vergunninghouders was dit ongeveer 74 procent.

3. *Onderzoek ter plaatse.*

De AFM heeft bij alle OOB-vergunninghouders een onderzoek ter plaatse (OTP) uitgevoerd om inzicht te krijgen in hoe externe accountants en accountantsorganisaties zijn omgegaan met bedreigingen voor de onafhankelijkheid en hoe zij zijn omgegaan met het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants. Daarbij heeft de AFM met de betrokken functionarissen van de OOB-vergunninghouders de wijze besproken waarop de aan de AFM verstrekte informatie tot stand is gekomen. De AFM heeft daarnaast met hen gesproken over de van toepassing zijnde interne procedures. Verder heeft de AFM tijdens het OTP op hoofdlijnen alle relevante relaties beoordeeld tussen de accountantsorganisatie of externe accountant en de geselecteerde controlecliënten. Ook heeft de AFM de verstrekte informatie over het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants op hoofdlijnen beoordeeld, waaronder documenten uit personeelsdossiers en schendingenregistraties.

4. *Schriftelijke afstemming per accountantsorganisatie.*

De AFM heeft de juistheid en volledigheid van de feitelijke informatie die zij tijdens het onderzoek heeft verzameld schriftelijk met de OOB-vergunninghouders afgestemd. Deze schriftelijke afstemming bestond in de eerste plaats uit een beschrijving van de algemene observaties van de AFM ten aanzien van de thema's onafhankelijkheid en het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants. In de tweede plaats bevatte de schriftelijke afstemming een samenvatting van de concrete gevallen die de AFM meer in detail heeft beoordeeld en als illustraties heeft geselecteerd. Dit betrof in totaal 78 casusbeschrijvingen met betrekking tot onafhankelijkheid en 46 casusbeschrijvingen met betrekking tot het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants. De AFM heeft de OOB-vergunninghouders gevraagd om, indien dit themaonderzoek aanleiding heeft gegeven om wijzigingen aan te brengen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de organisatie of indien andere maatregelen zijn getroffen, dit aan de AFM te melden. Deze schriftelijke afstemming tussen de AFM en de OOB-vergunninghouders is vertrouwelijk en niet openbaar.

De in hoofdstukken 4 en 5 opgenomen voorbeelden zijn afgeleid van concrete situaties die zich bij de OOB-vergunninghouders hebben voorgedaan en die de AFM heeft beoordeeld tijdens het themaonderzoek. De casusbeschrijvingen zijn afgestemd met de individuele OOB-vergunninghouders. Zij dienen ter illustratie.

5. *Generieke rapportage.*

De AFM heeft op 5 september 2011 tijdens het overleg met de OOB-vergunninghouders haar voorlopige uitkomsten uit het themaonderzoek gepresenteerd. Vervolgens heeft de AFM nog nader afgestemd met de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). De uitkomsten van het themaonderzoek zijn vervolgens geanonimiseerd gepresenteerd in de onderhavige generieke rapportage. Deze generieke rapportage is publiek beschikbaar op de website van de AFM.

4 Uitkomsten per thema

4.1 Benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren

In totaal waren per 31 december 2010 865 accountants werkzaam bij of verbonden aan een OOB-vergunninghouder en als externe accountants ingeschreven in het AFM-register; 603 externe accountants bij de Big 4-kantoren en 262 externe accountants bij de overige OOB-vergunninghouders. Bij de Big 4-kantoren was ongeveer 91 procent van de ingeschreven externe accountants ook als zodanig actief; bij de overige OOB-vergunninghouders was dit ongeveer 74 procent.

De rol van externe accountant wordt bij de meeste OOB-vergunninghouders vervuld op verschillende functieniveaus binnen de accountantsorganisatie. Er zijn externe accountants die partner zijn. Maar er zijn ook externe accountants met de functie van bijvoorbeeld (executive) director, accountant-medewerker of (senior) manager. Partners zijn als aandeelhouder of mede-eigenaar verbonden aan de accountantsorganisatie, terwijl de overige externe accountants veelal als medewerker in dienst zijn bij de accountantsorganisatie. In totaal is circa 67 procent van de externe accountants partner binnen een accountantsorganisatie (71 procent bij de Big 4-kantoren en 58 procent bij de overige OOB-vergunninghouders).

4.1.1 Benoemen

In 2010 zijn bij de OOB-vergunninghouders 66 accountants benoemd tot externe accountant en hebben de OOB-vergunninghouders 68 accountants als externe accountant doen uitschrijven uit het register van de AFM.

De benoeming tot externe accountant kan één op één gekoppeld zijn aan de benoeming in een bepaalde functie, maar kan ook een afzonderlijke beslissing zijn. Bij tien OOB-vergunninghouders is sprake van een afzonderlijke beslissing.

Bij alle OOB-vergunninghouders speelt kwaliteit een rol bij de benoeming tot externe accountant. De OOB-vergunninghouders verschillen wel in de mate waarin dit is geformaliseerd. Tien van de veertien OOB-vergunninghouders baseren zich op binnen de organisatie beschikbare informatie. Hiertoe behoren zaken als uitkomsten van interne dossierinspecties, opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen, geregistreerde schendingen en overige relevante informatie. Vier kantoren zorgen er specifiek voor dat van potentiële kandidaten voor de functie van externe accountant interne dossierinspecties worden uitgevoerd, zodat zeker is dat relevante informatie beschikbaar is voorafgaand aan de beslissing om een kandidaat tot externe accountant te benoemen. Bij tien OOB-vergunninghouders wordt deze informatie, voor zover beschikbaar, verzameld en van een advies voorzien door de compliance officer en/of degene die binnen de organisatie verantwoordelijk is voor vaktechniek. Eén OOB-vergunninghouder beperkt de bevoegdheid van nieuw benoemde externe accountants tot het uitvoeren van specifiek benoemde wettelijke controles bij controlecliënten met een 'laag risico'. Een ander kantoor zorgt voor extra begeleiding en training van nieuwe externe accountants. Vier OOB-vergunninghouders nemen na de benoeming van een externe accountant standaard kwaliteitsmaatregelen: zij laten op alle controledossiers van nieuw benoemde externe

accountants een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren of selecteren deze controledossiers voor een (jaarlijkse) interne dossierinspectie.

Voorbeeld 1 illustreert een situatie waarbij kwaliteit een duidelijke rol heeft gespeeld bij de benoeming tot externe accountant.

Voorbeeld 1: Benoeming van een externe accountant

Begin 2010 is een manager benoemd tot externe accountant door de eindverantwoordelijke directeur, op voorstel van de compliance officer. Aan dit voorstel ligt een onderzoek door de compliance officer ten grondslag. De compliance officer heeft in dit onderzoek de volgende onderwerpen behandeld:

- Theoretische vorming - in deze alinea is beschreven dat de manager de opleiding tot RA heeft afgerond.
- Praktische vorming - in deze alinea is beschreven dat de manager vanaf 2006 betrokken is bij de uitvoering van controleopdrachten van diverse omvang en in diverse branches. Daarnaast is het totaal van zijn controle-uren in de jaren 2008 en 2009 opgenomen onder vermelding van de verschillende branches waarin de manager werkzaam is geweest. Voorts is vermeld dat de manager op het niveau van controleleider en als tweede accountant heeft gefungeerd. De compliance officer is op basis van deze gegevens tot de conclusie gekomen dat de manager in de jaren 2008 en 2009 in voldoende mate op voldoende niveau betrokken is geweest bij het uitvoeren van controleopdrachten.
- Onderzoek omgeving - de compliance officer beschrijft in deze alinea dat hij in globale zin navraag heeft gedaan bij twee externe accountants over de geschiktheid van de manager als externe accountant. Beide externe accountants hebben positief gereageerd.
- Onderzoek praktische uitvoering opdracht - in deze alinea beschrijft de compliance officer dat het beoordelen van de praktische uitvoering van een opdracht enigszins wordt bemoeilijkt omdat de manager alle werkzaamheden tot op dat moment onder verantwoordelijkheid van een externe accountant heeft uitgevoerd. Het onderzoek van de praktische uitvoering heeft bestaan uit een dossieronderzoek en een interview over de voorbereiding en planning van de voor dossieronderzoek geselecteerde opdracht. De compliance officer heeft naar aanleiding hiervan geconcludeerd dat de manager in voldoende mate kennis heeft van de praktische uitvoering van controleopdrachten, de controlemethodologie van de accountantsorganisatie beheerst en een voldoende kritische houding toont die passend is voor een externe accountant.

4.1.2 Beoordelen

Bij twaalf OOB-vergunninghouders valt de beoordeling van externe accountants doorgaans samen met de totale prestatiebeoordeling van de betreffende personen in hun functie als partner, (executive) director, accountant-medewerker of (senior)manager bij de accountantsorganisatie. De rol van externe accountant wordt aldus niet separaat beoordeeld. Vijf OOB-vergunninghouders hanteren een nagenoeg uniforme beoordelingssystematiek voor externe accountants, ongeacht het functieniveau van de externe accountant binnen de accountantsorganisatie (partner of niet-partner).

Bij zeven OOB-vergunninghouders hangt de wijze waarop de beoordeling van externe accountants plaatsvindt af van het functieniveau: de beoordeling van partners gebeurt daar doorgaans relatief 'vormvrij', terwijl de beoordeling van niet-partners vaker gebeurt volgens vaste procedures en met standaardformulieren. Bij één OOB-vergunninghouder worden de partners niet individueel beoordeeld, maar worden alle partners binnen één vestiging gezamenlijk beoordeeld. Twee OOB-

vergunninghouders hebben in het afgelopen jaar de prestaties van hun externe accountants niet systematisch beoordeeld.

De OOB-vergunninghouders beoordelen het algemene functioneren van hun externe accountants op verschillende prestaties en vaardigheden. De mate waarin OOB-vergunninghouders de kwaliteit (van controles), en dan vooral input van bijvoorbeeld de compliance officer of het vaktechnisch bureau van de accountantsorganisatie, consequent betrekken in de beoordeling van externe accountants varieert per kantoor. Bij vier OOB-vergunninghouders is kwaliteit een aspect dat impliciet en in algemene termen wordt meegewogen in de beoordeling, terwijl bij andere OOB-vergunninghouders concretere kwaliteitsaspecten worden gemeten, geregistreerd en zichtbaar worden betrokken in de beoordeling van externe accountants. Deze concretere kwaliteitsaspecten zien bijvoorbeeld op de uitkomsten van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen, interne dossierinspecties en andere kwaliteitsonderzoeken die in het afgelopen jaar zijn uitgevoerd, de behaalde punten in het kader van permanente educatie, geconstateerde schendingen en eventuele tuchtzaken. Drie kantoren hebben daartoe een centrale en systematische registratie ingericht waarin alle kwaliteitsaspecten per externe accountant die relevant zijn voor de beoordeling worden verzameld. Een dergelijk overzicht geeft ook een totaalbeeld van de kwaliteit van de externe accountants, maakt vergelijking tussen personen mogelijk en kan ook als basis dienen voor te nemen kantoorbrede maatregelen. Eén kantoor werkt specifiek met 'pluimen' die zijn bedoeld als erkenning van een positieve bijdrage aan kwaliteit, bijvoorbeeld het geven van trainingen of het bieden van ondersteuning aan collega's bij complexe opdrachten. Ook deze 'pluimen' worden meegenomen in de beoordeling.

Overigens heeft de AFM bij enkele OOB-vergunninghouders geconstateerd dat kwaliteitstekortkomingen, die door de accountantsorganisatie zelf waren geconstateerd, in een aantal gevallen niet zijn betrokken in de beoordeling van externe accountants. Voorbeeld 2 illustreert een situatie waarbij dit zich heeft voorgedaan.

Voorbeeld 2: Beoordeling van een externe accountant

De accountantsorganisatie heeft in 2009 een sanctie opgelegd aan een externe accountant, omdat deze de wettelijke controle 2007 bij een controlecliënt met onvoldoende diepgang had uitgevoerd. De sanctie betrof een intern coachingstraject. Het bestuur van de accountantsorganisatie heeft vervolgens opdracht gegeven tot het uitvoeren van een dossierbeoordeling van drie wettelijke controles 2008 waarvoor de externe accountant verantwoordelijk was. In deze dossierbeoordeling hebben de dossierbeoordelaars bij twee van de drie controles verbeterpunten geconstateerd. De dossierbeoordelaars concluderen op basis van hun bevindingen dat bij belangrijke onderdelen in de controle (adequate kennis van de onderneming, onderbouwing en strekking van accountantsverklaring) de vastleggingen in het controledossier zijn te verbeteren. Eén van de specifieke bevindingen was dat bij de controle van een controlecliënt in eerste instantie 'een balansverklaring' is afgegeven in plaats van een goedkeurende accountantsverklaring. De balansverklaring is door de externe accountant ingetrokken en vervolgens is alsnog een goedkeurende accountantsverklaring afgegeven. De uitkomsten van de dossierbeoordeling zijn medio 2010 aan het bestuur van de accountantsorganisatie gerapporteerd. Deze uitkomsten komen niet tot uiting in het beoordelingsformulier 2010 van de externe accountant.

Omdat de beoordeling van het functioneren van een persoon in zijn rol als externe accountant doorgaans samenvalt met de totale prestatiebeoordeling van de betreffende persoon in zijn functie als partner, (executive) director, accountant medewerker of (senior) manager betrekken twaalf van de veertien OOB-vergunninghouders commerciële aspecten in de beoordeling van externe accountants.

Deze zijn vervat in termen als ondernemerschap, commerciële instelling, persoonlijke winstbijdrage, omzet, marge, onderhanden werk, (afboekingen) debiteuren, declarabele uren, afboekingen productie, acquisitie, autonome groei van bestaande klanten, omzetgroei van nieuwe klanten, cross selling (verkoop van overige diensten) en productiviteit. De AFM heeft in dit onderzoek niet kunnen vaststellen hoe zwaar de commerciële criteria ten opzichte van de kwaliteitsaspecten worden gewogen.

4.1.3 Belonen

Bij nagenoeg alle OOB-vergunninghouders –twee kantoren uitgezonderd– wordt de wijze waarop zij de beloning van hun externe accountants vaststellen bepaald door het functieniveau waarop de externe accountant werkzaam is. De beloning van partners bestaat voornamelijk uit winstverdeling; niet-partners worden meestal beloond met een salaris.

Bij twaalf OOB-vergunninghouders is de beloning van externe accountants in meer of mindere mate variabel. Voor partners hangt de hoogte van de totale beloning af van de totale winst die is behaald. Zij delen bij het merendeel van de OOB-vergunninghouders ook mee in de winsten die worden behaald op overige verleende diensten. Afhankelijk van de ervaringsjaren of de realisatie van vooraf overeengekomen doelstellingen, waaronder commerciële prestaties (vergelijkbaar met de commerciële aspecten zoals betrokken bij de beoordeling), krijgen partners dan meer of minder winstpunten toegekend die de hoogte van hun individuele beloning bepalen. Voor niet-partners bestaat de variabele beloning doorgaans uit het toekennen van een bonus.

Bij de helft van de OOB-vergunninghouders is de beloning van hun externe accountants gedeeltelijk gebaseerd op de prestatiebeoordeling van die externe accountants. Bij de andere helft is dit niet het geval. Bij drie OOB-vergunninghouders heeft een negatief kwaliteitsoordeel direct negatieve gevolgen gehad voor de beloning van de betrokken externe accountants.

Ook heeft de AFM in enkele gevallen geconstateerd dat externe accountants die 'gemiddeld' worden beoordeeld op kwaliteit en 'zeer goed' op bedrijfseconomische prestaties een bonus kregen, terwijl externe accountants die 'zeer goed' scoren op kwaliteit, maar 'gemiddeld' op bedrijfseconomische prestaties niet extra werden beloond.

4.1.4 Sanctioneren

Tien OOB-vergunninghouders hanteren een vorm van sanctiebeleid waarbij zij externe accountants (disciplinaire) maatregelen opleggen indien zij overtredingen van interne of externe regels begaan. Deze maatregelen zien bijvoorbeeld op het verplicht laten deelnemen aan trainingen of opleidingen, het korten van de financiële (variabele) beloning, het terugzetten in functie (van partner naar niet-partner), het opleggen van een waarschuwing, berisping, terechtwijzing of schorsing, het niet meer mogen optreden als externe accountant (inclusief uitschrijving bij de AFM) en het ontbinden van de arbeids-, aansluitings- of managementovereenkomst met de betreffende externe accountant. In totaal hebben de OOB-vergunninghouders in 2010 circa honderd sancties opgelegd aan externe accountants.

De AFM heeft bij enkele OOB-vergunninghouders geconstateerd dat geregistreerde schendingen of opgelegde sancties in een aantal gevallen niet zichtbaar zijn betrokken in de beoordeling en beloning van externe accountants. In die gevallen werden de vaktechnische kwaliteiten van de externe accountant beoordeeld als 'zeer goed' of ontving de externe accountant een geldelijk bonus, ondanks schendingen of sancties.

Voorbeeld 3 illustreert een situatie waarbij de accountantsorganisatie de overtredingen van een externe accountant heeft geregistreerd in het schendingenregister en vervolgens een sanctie aan de externe accountant heeft opgelegd.

Voorbeeld 3: sanctionering van een externe accountant

De externe accountant is partner en als kantoorvoorzitter verbonden aan een vestiging van de accountantsorganisatie.

In het schendingenregister 2010 zijn de volgende overtredingen van de externe accountant opgenomen:

- De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) was niet afgewikkeld op het moment dat de externe accountant de accountantsverklaring bij de publicatiestukken van een controlecliënt heeft afgegeven.
- Het dateren en afgeven van de accountantsverklaring voordat de controle was afgerond en de controle-informatie volledig was (NV COS 700.52). De accountantsverklaring is afgegeven terwijl de OKB niet was voltooid (artikel 21 Bta). De kwaliteitsbeoordelaar had expliciet aangegeven aan de externe accountant dat het dossier nog onvoldoende was.
- Overschrijding 60-dagen-termijn voor afsluiten controledossier.
- Onvoldoende dossieronderbouwing voor keuze roulatie.
- Onvoldoende dossiervorming.

De compliance officer heeft de externe accountant bij het bestuur van de accountantsorganisatie aangemeld voor de toepassing van het sanctiereglement naar aanleiding van de twee eerstgenoemde overtredingen. Eén van de argumenten was dat volgens de compliance officer sprake was van recidive. De compliance officer heeft per brief het bestuur gevraagd de casus te beoordelen in relatie tot het sanctiereglement en een passende sanctie op te leggen waarbij rekening dient te worden gehouden met eerdere gebeurtenissen.

Het bestuur van de accountantsorganisatie heeft aan de externe accountant in 2010 een schriftelijke waarschuwing opgelegd. De externe accountant wordt door het bestuur per brief gemaand de van toepassing zijnde wettelijke voorschriften en of geldende gedragslijnen, procedures en vaktechnische kwaliteitseisen na te leven. Bij herhaling van de overtreding kan een andere of aanvullende sanctie worden opgelegd. Uit deze brief blijkt dat de externe accountant heeft erkend in gebreke te zijn en heeft aangegeven maatregelen te treffen (de betrokken senior manager is overgeplaatst van controle- naar samenstelpraktijk, een ervaren manager uit de controlepraktijk is overgeplaatst) en ook heeft de externe accountant het bestuur verzekerd dat overtredingen als de betreffende casus niet meer zullen voorkomen. Het bestuur heeft vervolgens geconcludeerd dat een verdere versterking van de bezetting op de controlepraktijk wenselijk is om de kwaliteit te kunnen waarborgen en zal bevorderen dat een tweede manager van de controlepraktijk zal worden overgeplaatst naar de vestiging van de externe accountant.

4.2 Onafhankelijkheid

De hierna beschreven uitkomsten van het onderzoek naar het thema onafhankelijkheid hebben betrekking op de periode 2009 en 2010.

4.2.1 Samenloop van dienstverlening

Een accountantsorganisatie mag bij OOB-controlecliënten de wettelijke controle niet uitvoeren als zij ook op enig tijdstip gedurende de daaraan voorafgaande twee jaar de financiële verantwoording heeft samengesteld of gedurende het te controleren boekjaar de financiële administratie verzorgt of inricht of heeft verzorgd of ingericht (artikel 23 Wta). Daarnaast zijn in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (NVO) situaties van samenloop van dienstverlening beschreven waarbij de bedreigingen als onaanvaardbaar worden aangemerkt. In dat geval mag de accountantsorganisatie de overige dienst niet verlenen. Deze onaanvaardbare bedreigingen zijn:

- Diensten op het gebied van waardebepaling die van directe materiële invloed zijn op de jaarrekening van de controlecliënt en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.
- Bepaalde corporate financiediensten, zoals het aanbevelen, handelen in of overnemen van een emissie van een controlecliënt of het namens een controlecliënt uitvoeren van een transactie.
- Bepaalde juridische dienstverlening, zoals het namens de controlecliënt optreden bij de beslechting van een geschil dat betrekking heeft op aangelegenheden waarvan redelijkerwijze mag worden verwacht dat zij een materiële invloed hebben op de jaarrekening van de controlecliënt.
- Bepaalde werkzaamheden ter zake van het ontwerp en de implementatie van (financiële) informatiesystemen die informatie genereren die uiteindelijk in de jaarrekening van de controlecliënt wordt opgenomen.
- Bepaalde bemiddeling bij werving van personeel voor essentiële financiële en administratieve functies ten behoeve van een OOB-controlecliënt.

In aanvulling hierop geldt het algemene voorschrift dat de externe accountant geen betrokkenheid mag hebben bij het besluitvormingsproces van de controlecliënt.

In situaties die niet zijn verboden of als onaanvaardbaar zijn aangemerkt, moet de externe accountant zelf beoordelen of hij onafhankelijk is. Wanneer de externe accountant in deze situaties een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid constateert 'van niet te verwaarlozen betekenis', dient hij in elk geval adequate maatregelen te treffen die een concrete bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan ook betekenen dat hij de relatie niet aangaat. In de NVO worden de volgende maatregelen genoemd die de accountant kan treffen:

- het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de controleopdracht en de overige dienstverlening bij de controlecliënt of bij een met deze controlecliënt verbonden derde;
- overleg met de onafhankelijkheidsfunctionaris die binnen de accountantsorganisatie belast is met onafhankelijkheidsvraagstukken;
- overleg met een openbaar accountant van buiten de eigen accountantsorganisatie, dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie;
- beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden door een controlepartner die niet betrokken is bij de desbetreffende controleopdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde.

De AFM heeft beoordeeld in hoeverre OOB-vergunninghouders aan controlecliënten (of met de controlecliënt verbonden derden) overige diensten verlenen naast de wettelijke controle en er dus sprake is van 'samenloop van dienstverlening'. De overige dienstverlening aan controlecliënten is veelsoortig van aard. Bij alle OOB-vergunninghouders is sprake van overige dienstverlening aan controlecliënten. Dit betreft zowel OOB- als niet-OOB-controlecliënten. De dienstverlening aan OOB-clieñten wordt doorgaans goedgekeurd door de auditcommissies van deze controlecliënten. De mate van overige dienstverlening is in belangrijke mate afhankelijk van het beleid dat de controlecliënt hanteert. In eerste instantie bepaalt de accountantsorganisatie en/of de externe accountant of de overige dienstverlening binnen de regelgeving mogelijk is. Vervolgens bepaalt de auditcommissie of deze dienstverlening binnen het beleid van de onderneming past.

Artikel 10 Bta verplicht accountantsorganisaties in hun cliëntenadministratie een onderscheid te maken tussen de omzet wettelijke controle en de omzet voor overige verleende diensten. In de beroepsregelgeving wordt een onderscheid gemaakt tussen assuranceopdrachten (inclusief wettelijkecontroleopdrachten), aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten. In de praktijkhandreiking 1107 (declaratieomvang) wordt een onderscheid gemaakt tussen assuranceopdrachten en overige dienstverlening. Door het ontbreken van een eenduidig begrippenkader in het Bta, de beroepsregelgeving en de praktijkhandreiking, zijn verschillende wijzen mogelijk waarop accountantsorganisaties hun dienstverlening in categorieën kunnen indelen.

Uit de cliëntenadministraties van de OOB-vergunninghouders blijkt dat de mate waarin hun totale omzet bij hun controlecliënten bestaat uit in rekening gebrachte vergoedingen voor overige verleende diensten sterk varieert tussen de OOB-vergunninghouders en per controlecliënt. Het aandeel van de in rekening gebrachte vergoedingen voor overige verleende diensten bedraagt per OOB-vergunninghouder tussen nihil en 62 procent van de totale omzet bij controlecliënten. De totale vergoeding die de OOB-vergunninghouders gezamenlijk in rekening hebben gebracht bij hun controlecliënten bestaat voor circa 50 procent uit vergoedingen voor het verrichten van wettelijke controles door de OOB-vergunninghouders zelf. Over het geheel genomen heeft de andere 50 procent van de vergoedingen dus betrekking op andere dienstverlening. Deze andere dienstverlening kan niet zondermeer worden aangemerkt als niet-assurance of niet aan assurance verwante opdrachten. Naast de wettelijkecontroleopdrachten zijn er immers andere controle- en assurancegerelateerde werkzaamheden waarvan de AFM het aandeel in het totaal van de in rekening gebrachte vergoedingen niet eenduidig heeft kunnen vaststellen.¹⁷

Uit de door de AFM verkregen informatie van de Big 4-kantoren volgt een ander percentage omzet uit overige verleende diensten ten opzichte van de totaal in rekening gebrachte vergoedingen bij

¹⁷ Daarnaast wijken de cijfers uit de cliëntenadministratie af van de in de jaarrekening van de controlecliënten vermelde uitsplitsing van de accountantskosten. In die laatste komen ook de inzet van buitenlandse accountants, al dan niet van hetzelfde netwerk, tot uitdrukking. De wijze van facturering van internationale accountantskosten en de wijze waarop de OOB-vergunninghouders deze verantwoorden in hun Nederlandse cliëntenadministratie verschilt per OOB-vergunninghouder en beïnvloedt daarmee de verhoudingen tussen de verschillende categorieën diensten.

controlecliënten. Dit percentage varieert voor de OOB-controles tussen 15 procent en 30 procent en voor de niet-OOB controles tussen 23 procent en 45 procent.¹⁸

De AFM heeft vastgesteld dat OOB-vergunninghouders de volgende diensten verrichten bij zowel OOB- als niet-OOB-controlecliënten:

- overige assuranceopdrachten (naast de wettelijke controle);
- administratieve dienstverlening, waaronder het samenstellen van de jaarrekening en het verzorgen van de financiële- en salarisadministratie¹⁹;
- ontwerp en implementatie van financiële informatiesystemen;
- diensten op het gebied van waardebepaling, zoals het maken van veronderstellingen met betrekking tot toekomstige ontwikkelingen, de toepassing van bepaalde methoden en technieken en de combinatie van beide om een zekere waarde of reeks waarden voor een activum, passivum of voor een activiteit als geheel te berekenen;
- diensten op het gebied van interne controle, zoals het adviseren over en het uitvoeren van interne controlemaatregelen;
- juridische dienstverlening, zoals het bijstaan van een controlecliënt in juridische geschillen;
- bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt;
- interim-management;
- corporate finance dienstverlening, zoals due diligence, advisering over fusies, overnames en bedrijfsopvolging;
- fiscale dienstverlening, zoals het verzorgen van aangiften van vennootschap- en omzetbelasting en het adviseren over fiscale structuren.

Onder 'overige assuranceopdrachten' worden door de OOB-vergunninghouders verschillende diensten verstaan. De diensten omvatten bij sommige OOB-vergunninghouders een of meer van de andere hierboven genoemde overige dienstverlening.

In bijlage 2 bij dit rapport is een totaaloverzicht opgenomen van de soorten overige diensten die een of meer OOB-vergunninghouders aan hun controlecliënten verlenen. Dit overzicht is gebaseerd op de informatie die de OOB-vergunninghouders hebben verstrekt aan de AFM.

Op de beslissing om overige dienstverlening te accepteren is het conceptueel raamwerk van de NVO van toepassing. In dit kader hanteren negen OOB-vergunninghouders een zogenoemde 'pre-approval'-procedure. Deze procedure houdt in dat met betrekking tot opdrachten tot overige dienstverlening aan controlecliënten door de OOB-vergunninghouder of haar netwerkonderdelen vooraf moet worden besloten of 1) een dergelijke opdracht aanvaardbaar is gegeven de vereiste onafhankelijkheid en 2) welke maatregelen eventueel vereist zijn om de onafhankelijkheid te kunnen waarborgen. Bij zes van de vorengenoemde negen OOB-vergunninghouders dienen deze beslissingen (uiteindelijk) te worden genomen door de externe accountant en bij de resterende drie OOB-vergunninghouders door anderen dan de externe accountant (de compliance officer dan wel andere personen binnen de organisatie).

¹⁸ De percentages zoals opgegeven door de Big 4-kantoren zijn onderling niet volledig vergelijkbaar. Dit komt onder meer doordat niet alle Big 4-kantoren in de omzetberekening de netwerkonderdelen en de aan de controlecliënten verbonden derden hebben betrokken. Door de Big 4-kantoren worden verschillende diensten verstaan onder 'overige assuranceopdrachten'.

¹⁹ Niet bij OOB-controlecliënten.

De OOB-vergunninghouders treffen, in overeenstemming met de NVO, onder meer de volgende maatregelen om hun onafhankelijkheid te waarborgen:

- gescheiden teams, waarbij het controleteam niet betrokken is bij overige dienstverlening en vice versa;
- het verrichten van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling of een vergelijkbare beoordeling;
- goedkeuring vooraf voor de overige dienstverlening door de auditcommissie van een OOB-controlecliënt;
- betrokkenheid van een tweede accountant bij de wettelijke controle; en
- in geval van detachering wordt in de opdrachtovereenkomst geregeld dat de gedetacheerde handelt onder verantwoordelijkheid van de controlecliënt en dus zelf geen managementbeslissingen neemt.

De OOB-vergunninghouders geven aan dat zij opdrachten tot overige dienstverlening weigeren wanneer dit leidt tot onaanvaardbare bedreigingen of bedreigingen die niet van te verwaarlozen betekenis zijn en die niet door maatregelen kunnen worden gemitigeerd of weggenomen. De AFM heeft op basis van haar onderzoek geen inzicht verkregen in het aantal situaties waarbij de OOB-vergunninghouders opdrachten hebben geweigerd.

Van de 171 op samenloop van dienstverlening geselecteerde en initieel beoordeelde controlecliënten heeft de AFM 46 casusbeschrijvingen als voorbeeld opgenomen in de kantoorrapportages. Deze 46 casusbeschrijvingen zijn gebaseerd op situaties die de AFM in detail heeft beoordeeld. De onderstaande voorbeelden 4 tot en met 9 geven een doorsnee van de situaties die de AFM heeft aangetroffen. In deze situaties moeten de externe accountant en de accountantsorganisatie een onafhankelijkheidsbeoordeling uitvoeren binnen een voorgeschreven conceptueel raamwerk. Dit betekent dat externe accountants en accountantsorganisaties in feite zelf beoordelen of zij onafhankelijk zijn door bedreigingen te signaleren, te evalueren en zonodig maatregelen te nemen om de onafhankelijkheid te waarborgen. De normstelling laat daarbij veel ruimte voor interpretatie. Dit beoordelingskader betekent dat in vergelijkbare situaties verschillende externe accountants en accountantsorganisaties niet altijd tot eenzelfde beoordeling en uitkomst komen.

De hierna opgenomen voorbeelden illustreren primair de toepassing van het conceptueel raamwerk. De voorbeelden 4, 5 en 6 illustreren daarnaast in het bijzonder de rol van de auditcommissie van de controlecliënt. Voorbeeld 6 beschrijft verder de maatregelen die de accountantsorganisatie heeft genomen rondom de detachering van medewerkers bij de controlecliënt. Voorbeeld 7 illustreert de situatie waarbij de externe accountant fiscale werkzaamheden bij de controlecliënt niet heeft betrokken in zijn onafhankelijkheidsbeoordeling. Voorbeeld 8 illustreert de situatie waarin de maatregel van gescheiden teams niet heeft gewerkt. Voorbeeld 9 beschrijft de maatregelen die de accountantsorganisatie heeft getroffen rondom de uitgevoerde interne controlewerkzaamheden.

Voorbeeld 4: Overige dienstverlening aan OOB-controlecliënt

De accountantsorganisatie verricht naast de wettelijke controle bij een OOB-controlecliënt ook overige diensten voor deze controlecliënt. De omzet wettelijke controle over 2009 en 2010 bedraagt in totaal meer dan € 2,5 miljoen en de omzet overige dienstverlening in totaal meer dan € 6,5 miljoen. De overige diensten bestaan voornamelijk uit het verlenen van ondersteuning door de accountantsorganisatie in het kader van bijzondere projecten, waarin begrepen:

- diverse due diligence dienstverlening;
- vendor assistance werkzaamheden ten aanzien van bedrijfsplannen;

- ‘special purpose audits’, zijnde hercontroles van de jaarcijfers ten behoeve van een concept-prospectus;
- beoordeling van een concept-prospectus;
- het beoordelen van door het management van de controlecliënt voorgelegde accountingvraagstukken; en
- detachering.

De ondersteuning categoriseert de accountantsorganisatie onder ‘audit related services’. De controlecliënt heeft ten behoeve van de bijzondere projecten naast adviseurs van de accountantsorganisatie ook andere adviseurs aangesteld. Bij het beoordelen van door het management van de controlecliënt voorgelegde accountingvraagstukken heeft de externe accountant advies uitgebracht aan het bestuur van deze controlecliënt. De Raad van Commissarissen (RvC) heeft hier kennis van genomen. Mede op basis van een van deze accountingadviezen van de externe accountant heeft het bestuur van de controlecliënt alternatieve scenario's onderzocht, het lopende bijzondere project beëindigd en een nieuw bijzonder project opgestart. In dit nieuwe project is de accountantsorganisatie ook met enkele van bovenstaande diensten ingeschakeld.

De accountantsorganisatie heeft de volgende door haar in rekening gebrachte vergoedingen over het verslagjaar waarin de projecten zich afspeelden gerapporteerd aan het bestuur en de RvC van de controlecliënt: audit services (meer dan € 3,5 miljoen), audit related services (meer dan € 5 miljoen), tax services (meer dan € 0,5 miljoen) en overige services (meer dan € 0,5 miljoen). Daarbij heeft de accountantsorganisatie vermeld dat meer dan € 5 miljoen betrekking heeft op dienstverlening in het kader van de projecten van de controlecliënt. De auditcommissie van de controlecliënt heeft alle overige diensten goedgekeurd die door de accountantsorganisatie aan de controlecliënt zijn verleend.

De externe accountant heeft zijn onafhankelijkheidsbeoordeling over 2009 en 2010 vastgelegd in het controledossier van de controlecliënt. Bij de vraag of er mogelijke bedreiging van zelftoetsing bestaat verwijst de externe accountant naar de memo's die hij per project heeft opgesteld vóór aanvang van de dienstverlening. Het doel hiervan was om vooraf te kunnen vaststellen welke maatregelen hij moest treffen om de onafhankelijkheid te waarborgen. De externe accountant heeft voor aanvang van de projecten de diensten en de getroffen maatregelen voorgelegd aan de vaktechnische afdeling en aan de onafhankelijkheidsmedewerkers van de accountantsorganisatie. Zij hebben positief geadviseerd op het aanvaarden van de dienstverlening ten aanzien van deze projecten. In zijn memo's is de externe accountant niet ingegaan op omzetverhouding wettelijke controle ten opzichte van andere dienstverlening. De getroffen maatregelen zijn:

- er mag niet eerder met dienstverlening worden begonnen voordat de externe accountant en de auditcommissie van de controlecliënt hun goedkeuring hebben verleend (pre-approval);
- de diensten worden verleend door gescheiden teams en er zijn separate opdrachtbevestigingen; en
- periodieke rapportage met alle door de auditcommissie goedgekeurde opdrachten en bijbehorende omzet van het desbetreffende jaar aan de auditcommissie en RvC van de controlecliënt.

In zijn onafhankelijkheidsbeoordeling concludeert de externe accountant dat de onafhankelijkheidstoets - nadat de bovengenoemde maatregelen zijn getroffen - niet heeft geresulteerd in bedreigingen van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de accountantsorganisatie en van hemzelf. Voorts concludeert hij dat er geen onafhankelijkheidsbedreigingen bestaan die gerapporteerd dienen te worden aan toezichthoudende organen binnen de controlecliënt. In de

onafhankelijkheidsbeoordeling heeft de externe accountant ook vastgelegd dat de omzetverhouding wettelijke controle en aan controle verwante dienstverlening versus overige dienstverlening niet heeft geresulteerd in bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en hemzelf.

Voorbeeld 5: Uitbesteding werkzaamheden door OOB-controlecliënt aan accountantsorganisatie

De accountantsorganisatie verricht naast de wettelijke controle bij een OOB-controlecliënt ook overige diensten voor deze controlecliënt. De omzet wettelijke controle in de periode oktober 2008 tot en met september 2010 bedraagt in totaal circa € 3,2 miljoen en de omzet overige dienstverlening in de periode januari 2009 tot en met september 2010 in totaal circa € 2,4 miljoen. De overige diensten hebben onder meer betrekking op een meerjarig uitbestedingsproject op het gebied van waardeoverdrachten van pensioenen.

De auditcommissie van de controlecliënt heeft een richtlijn vastgesteld over de opdrachtverstrekking aan de accountantsorganisatie van niet aan de jaarrekeningcontrole gerelateerde opdrachten. In de richtlijn staat vermeld dat de totale vergoeding voor niet aan de jaarrekeningcontrole gerelateerde diensten in een jaar niet meer mag bedragen dan 50 procent van het jaarbudget van de accountantsorganisatie. Indien dit meer bedraagt, dan is uitvoering van non-audit opdrachten niet toegestaan tenzij goedkeuring wordt verkregen van de auditcommissie van de controlecliënt voor de betreffende dienst. Daarnaast wordt, buiten deze richtlijn om, door de auditcommissie afzonderlijk toestemming verleend voor de uitbesteding van waardeoverdrachtwerkzaamheden voor een periode van twee jaar.

Omdat sprake is van een OOB-controlecliënt is voor de wettelijke controle een kwaliteitsbeoordelaar aangesteld.

De controlecliënt heeft aan de accountantsorganisatie gemeld dat de aanbestede administratieve diensten de grens van 50 procent van de vergoeding voor 'accountancydiensten' hebben overschreden en dat het uitbestedingscontract zal worden beëindigd. De controlecliënt zal de diensten elders aanbesteden of zelf uitvoeren. Deze beëindiging is uiteindelijk in dat jaar om meerdere redenen niet geëffectueerd. Een jaar later bespreekt de controlecliënt met de accountantsorganisatie de omzetverhoudingen en de kosten van het uitbestedingstraject. De accountantsorganisatie stelt een alternatief voor waarbij zij de werkzaamheden naar het buitenland zal uitbesteden als gevolg waarvan de vergoeding met 25 procent zou kunnen worden verlaagd. De controlecliënt heeft dit alternatief niet goedgekeurd en aan de accountantsorganisatie bevestigd dat het contract in 2010 wordt beëindigd. Deze beëindiging is uiteindelijk in 2011 geëffectueerd.

In de rapportage 2010 van de accountantsorganisatie aan de raad van bestuur, de raad van commissarissen en de auditcommissie van de controlecliënt is door de externe accountant vermeld dat de adviesdiensten, exclusief de diensten inzake waardeoverdrachten in 2009, 20 procent bedragen van de controlevergoeding. De vergoeding voor aan de jaarrekening gerelateerde diensten bedraagt volgens de rapportage € 1,8 miljoen en de vergoeding voor de adviesdiensten, inclusief de waardeoverdrachten, € 1.9 miljoen. De externe accountant heeft in de rapportage vermeld dat de accountantsorganisatie onafhankelijk is van de controlecliënt.

In de rapportage 2011 van de accountantsorganisatie aan de raad van bestuur, de raad van commissarissen en de auditcommissie van de controlecliënt is door de externe accountant vermeld dat de adviesdiensten, exclusief de diensten inzake waardeoverdrachten, in 2010, 31 procent bedragen van de controlevergoeding. De vergoeding voor aan de jaarrekening gerelateerde diensten

bedraagt volgens de rapportage € 1,9 miljoen en de vergoeding voor de adviesdiensten, inclusief de waardeoverdrachten, € 1,4 miljoen. De externe accountant heeft in de rapportage vermeld dat de accountantsorganisatie onafhankelijk is van de controlecliënt.

Voorbeeld 6: Corporate financiedienstverlening aan OOB-controlecliënt

De accountantsorganisatie verricht naast de wettelijke controle bij een OOB-controlecliënt ook overige diensten aan die controlecliënt. De omzet wettelijke controle over 2009 bedraagt meer dan € 10 miljoen en de omzet overige dienstverlening bedraagt circa € 6,5 miljoen. De overige dienstverlening bestaat voor circa € 1,5 miljoen uit corporate financiedienstverlening op het gebied van herstructurering en reorganisatie waarvoor de accountantsorganisatie ook personeel heeft gedetacheerd bij de controlecliënt. In zijn onafhankelijkheidsbeoordeling vermeldt de externe accountant dat hij voldoende maatregelen heeft getroffen om de bedreigingen voor de onafhankelijkheid terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, namelijk:

- de opdracht is verstrekt na voorafgaande goedkeuring van de CFO en de auditcommissie van de controlecliënt;
- de accountantsorganisatie verstrekt per kwartaal een overzicht van opdrachten aan de auditcommissie;
- de gedetacheerde medewerkers hebben geen leidinggevende taken en de door hen geleverde werkzaamheden vallen onder de verantwoordelijkheid van de controlecliënt;
- de accountantsorganisatie zal geen rol spelen bij het opstellen van financiële afspraken, het ontwerpen en implementeren van processen en controls, en het opstellen van begrotingen;
- de controlecliënt is verantwoordelijk voor het nemen van beslissingen binnen het project; en
- de accountantsorganisatie zal geen juridisch advies verlenen en zal de controlecliënt niet vertegenwoordigen bij juridische conflicten.

Voorbeeld 7: Fiscale dienstverlening aan niet-OOB-controlecliënt

De accountantsorganisatie verricht naast de wettelijke controle bij een niet-OOB-controlecliënt ook overige diensten voor die controlecliënt. De omzet wettelijke controle over 2009 en 2010 bedraagt in totaal circa € 250.000 en de omzet overige dienstverlening in totaal circa € 1,5 miljoen. Deze overige diensten bestaan voor ongeveer € 1 miljoen uit overige belastingadviezen. De accountantsorganisatie heeft aangegeven dat de belastingadviezen betrekking hebben op fiscale compliance voor vennootschapsbelasting, dividendbelasting en loonbelasting en fiscale advisering voor o.a. vennootschapsbelasting, loonbelasting, omzetbelasting, waaronder besprekingen met de Belastingdienst. Deze fiscale werkzaamheden heeft de externe accountant niet in zijn onafhankelijkheidsbeoordeling betrokken.

Voorbeeld 8: Overige dienstverlening aan niet-OOB-controlecliënt

De accountantsorganisatie verricht naast de wettelijke controle bij een niet-OOB-controlecliënt ook overige diensten voor die controlecliënt. De omzet wettelijke controle over 2009 en 2010 bedraagt in totaal circa € 65.000 en de omzet overige dienstverlening in totaal meer dan € 400.000. De overige dienstverlening betreft onder meer: de ondersteuning bij het controleren en verwerken van de financiële administratie, het samenstellen van jaarrekeningen, het voeren van de salarisadministratie, fiscale advisering en het afgeven van assurance-rapporten inzake de inleen van personeel. In het onafhankelijkheidsformulier concludeert de externe accountant dat er geen bedreigingen zijn voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en hemzelf. De externe accountant concludeert in het onafhankelijkheidsformulier tevens dat de onafhankelijkheid voldoende is gewaarborgd omdat naar zijn oordeel het controlebudget reëel is en omdat er maatregelen zijn getroffen zoals de fysieke scheiding tussen de teams die de controleopdrachten uitvoeren en de teams die overige

dienstverlening uitvoeren. De accountantsorganisatie heeft daarnaast de maatregel getroffen van de betrokkenheid van een tweede accountant bij de wettelijke controle.

Volgens de externe accountant verrichten de leden van het controleteam door de scheiding van de teams geen andere werkzaamheden dan controlewerkzaamheden. Uit de urenadministraties over 2009 en 2010 blijkt echter dat drie leden van het controleteam betrokken waren bij de uitvoering van de overige dienstverlening.

Voorbeeld 9: Interne controlewerkzaamheden bij niet-OOB controlecliënt

De accountantsorganisatie verricht naast de wettelijke controle bij een niet-OOB-controlecliënt ook overige diensten voor die controlecliënt. De omzet wettelijke controle over 2009 en 2010 bedraagt in totaal circa € 400.000 en de omzet uit overige dienstverlening in totaal circa € 800.000. De overige dienstverlening betreft onder meer ondersteuning bij de uitvoering van interne controlewerkzaamheden.

In de individuele opdrachtbevestigingen is de aard van de uit te voeren interne controlewerkzaamheden vastgelegd waaronder: het bepalen van de deelmassa voor de interne controle, het bepalen van waarnemingsaantallen, het trekken van de steekproef, het opvolgen van de bevindingen van de externe accountant alsmede het evalueren van de bevindingen naar aanleiding van de uitgevoerde interne controle. Uit de urenregistratie van de accountantsorganisatie blijkt dat leden van het controleteam betrokken zijn geweest bij de uitvoering van interne controlewerkzaamheden aan de hand van het interne controleplan. In de opdrachtbevestiging is vastgelegd dat de medewerkers van de accountantsorganisatie geen beheersdaden zullen verrichten en geen beslissingsbevoegdheden zullen verkrijgen en/of uitoefenen. Daarnaast is in de opdrachtbevestiging vermeld dat de interne controlewerkzaamheden worden uitgevoerd onder verantwoordelijkheid van de controlecliënt.

De externe accountant heeft een - door de accountantsorganisatie vereist - consult ingediend bij het orgaan wat belast is met het toezien op de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften in verband met de omvang van de overige dienstverlening. De accountantsorganisatie en externe accountant hebben vastgelegd dat zij in vervolg daarop de volgende maatregelen hebben getroffen om de onafhankelijkheid te waarborgen:

- het erop toezien dat medewerkers belast met de uitvoering van de overige dienstverlening niet zullen participeren in het controleteam;
- het opnemen van een evaluatie toereikendheid honorarium controle om voldoende tijd en gekwalificeerd personeel vrij te maken voor de uit te voeren taak en om vaktechnische richtlijnen en kwaliteitswaarborgen in acht te nemen;
- het voorafgaand aan het uitvoeren van de werkzaamheden schriftelijk vastleggen van de afstemming met het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt;
- het zorg dragen voor gescheiden opdrachtnummers in de cliëntenadministratie van de accountantsorganisatie;
- het uitvoeren van een kwaliteitsbeoordeling op de wettelijke controleopdracht door een accountant die geheel los staat van het controleteam; en
- het verstrekken van een exemplaar van de onafhankelijkheidsbeoordeling aan collega's die bij de overige dienstverlening worden betrokken.

4.2.2 Zakelijke relaties

In de NVO is vastgelegd dat een zakelijke relatie aanvaardbaar is indien de relatie past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening en deze relatie geen bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. De NVO bevat geen expliciet genoemde verboden zakelijke relaties.

De AFM heeft beoordeeld of bij de OOB-vergunninghouders sprake is van zakelijke relaties met controlecliënten (of met de controlecliënt verbonden derden) die zien op:

- de ontwikkeling, verhuur, levering of overdracht van onroerende zaken;
- het verstrekken of ontvangen van leningen; en
- de levering van goederen of diensten waarvan de eenmalige waarde of de waarde per jaar meer dan € 100.000 bedraagt.

Elf OOB-vergunninghouders onderhouden dergelijke zakelijke relaties met in totaal 126 controlecliënten waarvan 21 OOB-controlecliënten. De zakelijke relaties van OOB-vergunninghouders met controlecliënten hebben onder andere betrekking op de ontwikkeling van kantoorruimtes, verzekeringen, bankdiensten, juridische dienstverlening, zakelijke leningen, ICT, autolease, schoonmaak en archiefbeheer. De zakelijke relaties worden veelal aangegaan door het bestuur van de accountantsorganisatie met ondersteuning van een centrale inkoopafdeling.

Van de 47 op zakelijke relaties initieel beoordeelde controlecliënten heeft de AFM 14 casusbeschrijvingen als voorbeeld opgenomen in de kantoorrapportages. Deze 14 casusbeschrijvingen zijn gebaseerd op situaties die de AFM in detail heeft beoordeeld. De onderstaande voorbeelden 10 tot en met 15 zijn een doorsnee van situaties die de AFM heeft aangetroffen. In deze situaties moeten de externe accountant en de accountantsorganisatie een onafhankelijkheidsbeoordeling uitvoeren binnen een voorgeschreven conceptueel raamwerk. Dit betekent dat externe accountants en accountantsorganisaties in feite zelf beoordelen of zij onafhankelijk zijn door bedreigingen te signaleren, te evalueren en zonodig maatregelen te nemen om de onafhankelijkheid te waarborgen. De normstelling laat daarbij veel ruimte voor interpretatie. Het beoordelingskader betekent dat in vergelijkbare situaties verschillende externe accountants en accountantsorganisaties niet altijd tot eenzelfde beoordeling en uitkomst komen.

De hierna opgenomen voorbeelden illustreren primair de toepassing van het conceptueel raamwerk. De voorbeelden 10 en 11 illustreren daarnaast in het bijzonder situaties waarin de zakelijke relatie op centraal niveau binnen de accountantsorganisatie is beoordeeld. Voorbeeld 12 illustreert de situatie waarin de externe accountant de zakelijke relatie niet heeft betrokken in zijn onafhankelijkheidsbeoordeling. Voorbeeld 13 illustreert de situatie waarin de accountantsorganisatie overgaat tot een (her)beoordeling van de zakelijke relatie met een controlecliënt. Voorbeeld 14 illustreert de situatie waarin de externe accountant de zakelijke relatie wel heeft betrokken in zijn onafhankelijkheidsbeoordeling, maar niet heeft aangemerkt als een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid. Voorbeeld 15, tot slot, illustreert de situatie waarin de accountantsorganisatie op basis van de omvang van de zakelijke relatie heeft besloten om zich niet beschikbaar te stellen voor een herbenoeming als externe accountant bij de controlecliënt.

Voorbeeld 10: Zakelijke dienstverlening

De accountantsorganisatie verricht de wettelijke controle bij een onderneming (OOB-controlecliënt). In 2009 en 2010 is de totale omzet wettelijke controle in Nederland meer dan € 10 miljoen en de totale omzet overige dienstverlening meer dan € 3,5 miljoen. In deze periode heeft de onderneming

aan de accountantsorganisatie diensten verleend voor een bedrag van meer dan € 13 miljoen. Deze dienstverlening is gebaseerd op een kaderovereenkomst die in 2006 op bestuursniveau van de accountantsorganisatie is aangegaan voor de duur van vijf jaar. Volgens de interne richtlijn dient door de afdeling Inkoop en onafhankelijkheidsmedewerkers vastgesteld te worden dat de voorwaarden uit de overeenkomst ook zouden gelden bij vergelijkbare leveranciers. De accountantsorganisatie heeft voor deze leverancier gekozen omdat deze destijds de facto de enige leverancier was die voldeed aan alle wensen van de accountantsorganisatie. Bij de keuze voor deze leverancier hebben naast de bewezen kwaliteit van de dienstverlening van en ervaring met deze leverancier en de door deze leverancier aangeboden besparingen van meer dan € 2 miljoen op jaarbasis een rol gespeeld.

In de kaderovereenkomst garandeert de onderneming aan de accountantsorganisatie om haar diensten marktconform te leveren. In de overeenkomst ligt de mogelijkheid vast om (met enige regelmaat) een marktconformiteitstoets te laten uitvoeren. Deze toets is eind 2010 uitgevoerd door een onafhankelijke deskundige. In deze toets concludeert de onafhankelijke deskundige dat de in rekening gebracht prijzen 'gemiddeld marktconform' zijn.

De externe accountant heeft zijn onafhankelijkheidsbeoordeling over 2009 en 2010 vastgelegd in het controledossier. De externe accountant heeft na afronding van de wettelijke controles in 2010 en 2011 een 'independence letter' aan de auditcommissie van de onderneming gestuurd waarin hij ingaat op: pre-approval door de Raad van Commissarissen, de interne onafhankelijkheidsprocedure, partnerrotatie, de dienstverlening door de onderneming aan de accountantsorganisatie, de door de accountantsorganisatie in rekening gebrachte vergoedingen aan de onderneming en zijn conclusie ten aanzien van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en hemzelf. In zijn onafhankelijkheidsbeoordeling heeft de externe accountant verwezen naar de interne regels ten aanzien van het aangaan en onderhouden van zakelijke relaties en de op centraal niveau vastgelegde en door de onafhankelijkheidsmedewerkers beoordeelde zakelijke relatie met de onderneming. De externe accountant heeft geconcludeerd dat de zakelijke relatie geen bedreiging vormt voor zijn onafhankelijkheid. Het aangaan en onderhouden van zakelijke relaties met controlecliënten is bij deze accountantsorganisatie voorbehouden aan de afdeling Inkoop en gescheiden van de professionele dienstverlening door de externe accountant.

Voorbeeld 11: Juridische dienstverlening

De accountantsorganisatie verricht de wettelijke controle bij een advocatenkantoor (niet-OOB-controlecliënt). De omzet wettelijke controle over 2009 en 2010 is in totaal circa € 250.000 en de omzet overige dienstverlening circa € 150.000. De overige dienstverlening heeft voor meer dan 80 procent betrekking op 'audit-related services'. In dezelfde periode leverde het advocatenkantoor juridische diensten aan de accountantsorganisatie en heeft daarbij circa € 2,2 miljoen in rekening gebracht. De juridische dienstverlening had betrekking op de volgende gebieden:

- mogelijke aansprakelijkheidsstellingen;
- advisering over de juridische structuur van de accountantsorganisatie; en
- overige dienstverlening (mogelijke overtredingen van wet- en regelgeving en advisering op het gebied van communicatie met toezichthouders).

De accountantsorganisatie heeft de zakelijke relatie op centraal niveau vastgelegd en beoordeeld. Hierbij is geconcludeerd dat vanwege de scheiding tussen de afdeling Inkoop en de professionele dienstverlening door de externe accountants er geen bedreiging voor de onafhankelijkheid bestaat. De externe accountant heeft de zakelijke relatie tussen de accountantsorganisatie en het advocatenkantoor betrokken in zijn onafhankelijkheidsbeoordeling door een verwijzing naar het relevante hoofdstuk in de interne onafhankelijkheidsvoorschriften van de accountantsorganisatie en

de bevestiging van zijn wetenschap dat een dergelijke relatie strikt gescheiden loopt van de uitvoering van zijn wettelijke taak.

Voorbeeld 12: ICT-dienstverlening

De accountantsorganisatie verricht de wettelijke controle bij een beursgenoteerde onderneming op het gebied van ICT oplossingen (OOB-controlecliënt). De omzet wettelijke controle over 2009 en 2010 is in totaal circa € 215.000. In deze periode heeft het ICT-bedrijf aan de accountantsorganisatie diensten op het gebied van ICT verleend van in totaal circa € 1,9 miljoen betreffende het onderhoud van het cliëntenadministratiesysteem in de periode 1 april 2008 tot en met 31 december 2010. De externe accountant heeft de zakelijke relatie niet betrokken in zijn onafhankelijkheidsbeoordeling over 2009 en 2010.

Voorbeeld 13: Bankdiensten

De accountantsorganisatie verricht de wettelijke controle bij een bank (OOB-controlecliënt). De omzet wettelijke controle over 2009 en 2010 is in totaal meer dan € 1,5 miljoen. De accountantsorganisatie onderhoudt diverse zakelijke relaties met deze bank, bestaande uit een ontvangen lening, een garantiefaciliteit, een huurgarantiefaciliteit en diverse betaalrekeningen. De accountantsorganisatie heeft in totaal enkele tientallen miljoenen euro's bij de bank gefinancierd. Daarnaast hebben de partners van de accountantsorganisatie leningen ontvangen van de bank.

De externe accountant heeft bij zijn opdrachtcontinuering van de wettelijke controle over boekjaar 2010 de zakelijke relaties met de bank niet betrokken in zijn onafhankelijkheidsbeoordeling, aangezien deze beoordeling op centraal niveau binnen de accountantsorganisatie plaatsvindt. De accountantsorganisatie heeft de zakelijke relaties ieder afzonderlijk op centraal niveau beoordeeld en vastgelegd. Deze beoordeling heeft plaats gevonden bij het aangaan van de verschillende zakelijke relaties in de periode 2006-2007. De zakelijke relaties zijn op individuele basis als aanvaardbaar aangemerkt, omdat zij tegen marktconforme voorwaarden en tarieven plaatsvonden. De accountantsorganisatie heeft op eigen initiatief in november 2010 naar aanleiding van een herbezinning als gevolg van nieuwe maatschappelijke ontwikkelingen besloten een herbeoordeling uit te voeren. Uit deze herbeoordeling, die rekening houdt met de cumulatie van de zakelijke relaties, blijkt dat de totale financiering bij deze bank bijna 30 procent bedraagt van het totale eigen vermogen van de accountantsorganisatie. Naar aanleiding van deze beoordeling die op cumulatief niveau is uitgevoerd, is besloten om zowel de lening als de garantie te gaan herfinancieren bij niet-controlecliënten.

Voorbeeld 14: Verbouwing kantoorpand

De accountantsorganisatie verricht de wettelijke controle bij een bouwbedrijf (niet-OOB-controlecliënt). De omzet wettelijke controle bedraagt over 2009 en 2010 in totaal circa € 55.000. Het bouwbedrijf heeft in het verleden één van de kantoorpanden van de accountantsorganisatie gebouwd en is in 2009 door de accountantsorganisatie gevraagd een verbouwing aan dat kantoorpand uit te voeren. De accountantsorganisatie heeft geen offertes opgevraagd bij andere partijen. Het bouwbedrijf heeft daarvoor bijna € 2 miljoen in rekening gebracht bij de accountantsorganisatie. De accountantsorganisatie heeft voor de onderhandelingen over de prijs van de verbouwing een deskundige derde ingeschakeld. Naast de verbouwing van het kantoorpand van de accountantsorganisatie, heeft het bouwbedrijf in 2010 ook de privéwoning verbouwd van de externe accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de wettelijke controle bij het bouwbedrijf. Deze verbouwing kostte circa € 30.000. De externe accountant heeft meerdere offertes aangevraagd voor deze verbouwing. De externe accountant heeft zowel de verbouwing van het kantoorpand als de

verbouwing van zijn privéwoning door zijn controlecliënt betrokken in de onafhankelijkheidsbeoordeling, maar niet aangemerkt als een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid.

Voorbeeld 15: Ontwikkeling en huur van kantoorruimte

De accountantsorganisatie verricht de wettelijke controle bij een projectontwikkelaar die vastgoed ontwikkelt (niet-OOB-controlecliënt). De omzet wettelijke controle over 2009 en 2010 bedraagt in totaal meer dan € 100.000. De accountantsorganisatie heeft reeds een aantal jaren een zakelijke relatie met de projectontwikkelaar in verband met de ontwikkeling van kantoorruimte voor de accountantsorganisatie. De projectontwikkelaar en de accountantsorganisatie hebben, in samenhang met de ontwikkeling, samenwerkingsovereenkomsten gesloten voor de huur van de nieuw te ontwikkelen kantoorruimte. Als onderdeel van de samenwerking zijn huurafspraken gemaakt die zijn vastgelegd in huurovereenkomsten. Deze huurovereenkomsten gaan in na oplevering van de kantoorruimte. Voor oplevering is de te realiseren kantoorruimte verkocht aan een belegger. De projectontwikkelaar heeft in verband met het sluiten van de huurovereenkomsten tegemoetkomingen ('incentives') toegekend aan de accountantsorganisatie. Deze incentives zijn vastgelegd in andere overeenkomsten dan de huurovereenkomsten. Voor een deel van de kantoorruimte bestaan de incentives uit een korting op de huurprijs en uit de overname van netto-huurverplichtingen voor bestaande kantoorruimte. De accountantsorganisatie en de projectontwikkelaar zijn overeengekomen dat, tot zekerheid van nakoming van de incentives, de projectontwikkelaar ten gunste van de accountantsorganisatie tot het moment van oplevering:

- een bankgarantie zal verstrekken;
- een tweede hypotheek zal vestigen; en
- alle geplaatste aandelen in een project-B.V. zal verpanden.

Tevens is overeengekomen dat bij overschrijding van de opleverdatum van een kantoorruimte, de projectontwikkelaar een boete verschuldigd is en de (dubbele) huurlasten dient te compenseren. Tot zekerheid van nakoming van deze boete en compensatie zal de projectontwikkelaar ten gunste van de accountantsorganisatie een bedrag in depot bij een notaris storten. Uit een berekening van de externe accountant blijkt dat een materieel percentage van de winstverwachting van de projectontwikkelaar over een periode van enkele jaren voortkomt uit de ontwikkeling van kantoorruimte voor de accountantsorganisatie.

Uit het onderzoek van de AFM blijkt dat de externe accountant de zakelijke relatie inzake de projectontwikkeling heeft betrokken in zijn onafhankelijkheidsbeoordeling, maar hij heeft de bankgarantie, hypotheek, verpanding van de aandelen en het in depot te storten bedrag hierin niet meegewogen. De externe accountant heeft de zakelijke relatie niet aangemerkt als een onaanvaardbare bedreiging voor zijn onafhankelijkheid, onder andere omdat de afspraken over (beperkte) huurkortingen en incentives zijn gemaakt in de 'normal course of business', de verschillende transacties zakelijk zijn en de projectontwikkeling voor de accountantsorganisatie van beperkte invloed is op het resultaat van de projectontwikkelaar. De externe accountant heeft de volgende maatregelen in zijn onafhankelijkheidsbeoordeling vermeld:

- het huisvestingsbeleid van de accountantsorganisatie wordt uitgevoerd door de directie en ondersteunende stafdiensten welke strikt gescheiden zijn van het controleteam;
- het dossier is voorzien van toegangsbeveiliging in verband met geheimhouding; en
- de relatie en rapportagelijijn tussen de externe accountant met de Raad van Advies van de projectontwikkelaar.

De accountantsorganisatie heeft aan de controlecliënt meegedeeld zich niet beschikbaar te stellen voor herbenoeming als externe accountant in verband met de mogelijke beeldvorming rondom onafhankelijkheid. De belangrijkste reden hiervoor was de groei van de omvang van de zakelijke relatie.

4.2.3 Langdurige relaties

Er is sprake van een langdurige relatie met een controlecliënt indien accountants (o.a. externe accountants, kwaliteitsbeoordelaars, senior managers) geregeld en voor lange tijd zijn betrokken bij de uitvoering van een opdracht bij dezelfde controlecliënt. Artikel 24 Wta verbiedt een accountantsorganisatie om een externe accountant langer dan zeven jaar verantwoordelijk te laten zijn voor dezelfde controleopdracht bij een OOB-controlecliënt. Na zo'n opdracht mag een externe accountant pas weer na twee jaar opnieuw bij deze controlecliënt wettelijke controles verrichten. Voor wettelijke controleopdrachten bij niet-OOB-controlecliënten geldt geen voorgeschreven maximale termijn. Wel is in paragraaf 3.3 NVO een voorkeur opgenomen om dezelfde procedures toe te passen als die gelden voor de OOB's. In aanvulling hierop heeft het NIVRA praktijkhandreiking 1106 uitgebracht om deze norm nader te duiden. Uit de praktijkhandreiking volgt dat een langdurige relatie een mogelijke bedreiging voor de onafhankelijkheid vormt die door maatregelen kan worden weggenomen. Als mogelijke maatregelen zijn onder meer genoemd interne roulatie, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling of een review op andere wijze.

De AFM heeft beoordeeld of bij OOB-vergunninghouders sprake is van situaties waarbij de externe accountant langer dan zeven jaar betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke controle. Over het algemeen houden alle OOB-vergunninghouders zich aan de roulatietermijn van zeven jaar voor externe accountants die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van wettelijke controles bij OOB-controlecliënten. In de gevallen dat accountantsorganisaties zelf een normovertreding hebben geconstateerd is deze opgevolgd door sanctionering. Langdurige relaties (langer dan zeven jaar) tussen de externe accountant en niet-OOB-controlecliënten komen regelmatig voor. Uit het onderzoek van de AFM blijkt dat de externe accountant bij circa twaalf procent van de niet-OOB-controlecliënten van OOB-vergunninghouders langer dan zeven jaar verantwoordelijk is voor de uitvoering van de wettelijke controle. De AFM heeft niet voor al deze gevallen beoordeeld in welke mate de OOB-vergunninghouders deze mogelijke bedreiging voor de onafhankelijkheid hebben weggenomen door het nemen van maatregelen.

De AFM heeft daarnaast onderzocht of bij OOB-vergunninghouders sprake is van uitvoering van een wettelijke controle door een externe accountant die na beëindiging van zijn werkzaamheden voor die controle binnen twee aangesloten boekjaren zijn werkzaamheden heeft gecontinueerd. Uit de opgave van de OOB-vergunninghouders blijken geen overtredingen van deze regel.

Vijf OOB-vergunninghouders bewaken de naleving van de zevenjaarsroulatietermijn voor OOB-controlecliënten op centraal niveau.

Twee accountantsorganisaties hebben voor de niet-OOB-controlecliënten een verplichte roulatietermijn gesteld, in beide gevallen van tien jaar. Drie OOB-vergunninghouders hebben in hun beleid of procedures één of meerdere maatregelen getroffen met betrekking tot langdurige relaties met niet-OOB's, zoals een verplichte opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling of een verplichte tweede

lezing op de jaarrekening. Voorbeeld 16 illustreert een situatie waarin een accountantsorganisatie deze maatregelen heeft toegepast.

Voorbeeld 16: Langdurige relatie

De accountantsorganisatie verricht de wettelijke controles bij een pensioenfonds en bij de pensioenuitvoeringsorganisatie van het pensioenfonds (niet-OOB-controlecliënten). Hoewel het pensioenfonds en de pensioenuitvoeringsorganisatie separate juridische entiteiten zijn worden deze wettelijke controles gezamenlijk behandeld door de accountantsorganisatie. Een accountant fungeert sinds 2007 als externe accountant van het pensioenfonds en maakt eveneens al sinds 2000 deel uit van het controleteam van de pensioenuitvoeringsorganisatie. In de onafhankelijkheidsbeoordelingen 2009 en 2010 heeft de externe accountant van de pensioenuitvoeringsorganisatie de positie van deze accountant aangemerkt als een onafhankelijkheidsbedreiging. De externe accountant heeft met betrekking tot de onafhankelijkheidsbedreiging de volgende maatregelen genomen om zijn onafhankelijkheid te waarborgen:

- toevoeging van een kritische tekeningsbevoegde partner aan het controleteam in 2006;
- toevoeging van een kritische manager aan het controleteam in 2007; en
- het uitvoeren van een kwaliteitsbeoordeling door een accountant die geheel los staat van het controleteam.

4.2.4 Financiële belangen

Bij financiële belangen gaat het bijvoorbeeld om een directe of indirecte deelname in het kapitaal, het aanhouden of verhandelen van effecten of het aanvaarden van pensioenrechten of andere uitkeringen. Contractuele overeenkomsten om een financieel belang te verwerven of daarvan afgeleide instrumenten (bijvoorbeeld aandelenopties, futures) zijn ook financiële belangen. Wanneer accountants en hun gezinsleden directe financiële belangen houden in controlecliënten is er sprake van een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid. Indirecte financiële belangen zijn slechts toelaatbaar onder bepaalde omstandigheden.

De AFM heeft beoordeeld of bij OOB-vergunninghouders sprake is van financiële belangen in controlecliënten (of met controlecliënten verbonden derden). De AFM heeft geen volledig inzicht gekregen in de omvang van deze financiële belangen. De OOB-vergunninghouders hebben de AFM in de meeste gevallen alleen inzicht gegeven in het aantal verboden financiële belangen dat zij hebben geconstateerd. Vier OOB-vergunninghouders hebben in de onderzochte periode zelf een beperkt aantal verboden financiële belangen geconstateerd en de benodigde actie ondernomen.

De OOB-vergunninghouders die een groot aantal beursgenoteerde ondernemingen als controlecliënt hebben, zien er op toe dat partners en medewerkers geen financieel belang hebben in beursgenoteerde controlecliënten. Zij hebben een beleid waarin is vastgelegd voor welke personen het verboden is om een financieel belang te hebben in een beursgenoteerde controlecliënt. Dit beleid gaat verder dan vereist op grond van de NVO. Hiertoe behoren in elk geval de personen die betrokken zijn bij of invloed kunnen uitoefenen op de uitvoering van de controle. Deze OOB-vergunninghouders hebben voorts systemen waarin partners en bepaalde medewerkers hun financiële belangen moeten registreren. Dergelijke systemen signaleren verboden belangen. Aan deze signaleringen wordt opvolging gegeven door een centrale (staf)afdeling die de taak heeft om de onafhankelijkheid van externe accountants en de accountantsorganisatie te bewaken ('independence

office'). Verboden financiële belangen moeten worden verkocht en betrokkenen worden waar nodig gesanctioneerd.

Alle OOB-vergunninghouders vragen hun partners en medewerkers om periodiek, minimaal jaarlijks, een onafhankelijkheidsverklaring in te vullen. In dit document verklaart de betreffende persoon dat hij geen verboden financiële belangen houdt. De ingevulde verklaringen worden beoordeeld door de onafhankelijkheidsfunctionaris. Zes OOB-vergunninghouders toetsen periodiek de betrouwbaarheid van de onafhankelijkheidsverklaringen en de registratie van financiële belangen in het centrale systeem (indien van toepassing) aan de hand van de privé-administraties van de betrokken partners en bepaalde medewerkers.

Alle OOB-vergunninghouders verplichten de externe accountant en de leden van het controleteam in het controledossier te bevestigen dat zij onafhankelijk zijn van de betreffende controlecliënt en geen financiële belangen houden in die controlecliënt.

4.2.5 Familie- en nauwe persoonlijke relaties

Onder familierelaties worden relaties met gezinsleden en naaste verwanten verstaan. De AFM heeft beoordeeld of bij OOB-vergunninghouders sprake is van familie- en nauwe persoonlijke relaties met controlecliënten (of met controlecliënten verbonden derden). Er geldt een verbod voor de externe accountant om een controle uit te voeren bij een controlecliënt waar één van zijn gezinsleden een positie heeft of heeft gehad met invloed op de jaarrekening (bijvoorbeeld door het bekleden van een hoge bestuursfunctie, het bezitten van een financieel belang of het onderhouden van een zakelijke relatie).

De AFM heeft beoordeeld of bij OOB-vergunninghouders sprake is van familie- en nauwe persoonlijke relaties met controlecliënten (of met controlecliënten verbonden derden). Zes OOB-vergunninghouders hebben in totaal circa dertig familie- en nauwe persoonlijke relaties gemeld aan de AFM. Eén OOB-vergunninghouder heeft geen informatie verstrekt.

Alle OOB-vergunninghouders vragen hun partners en medewerkers periodiek via de onafhankelijkheidsverklaring te verklaren dat geen sprake is van familie- en nauwe persoonlijke relaties die hun onafhankelijkheid bedreigen. De externe accountant en leden van het controleteam dienen dit daarnaast in het controledossier te bevestigen. De OOB-vergunninghouders hebben geen centrale registratie van familie-en nauwe persoonlijke relaties.

4.2.6 Sponsoring en giften aan controlecliënten

Sponsoring van en giften aan controlecliënten zijn niet verboden. Evenmin worden bepaalde vormen van sponsoring en giften aan controlecliënten als een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid aangemerkt in de NVO.

De AFM heeft beoordeeld of bij OOB-vergunninghouders sprake is van een sponsorrelatie met controlecliënten met een waarde (in termen van kosten) van meer dan € 5.000.²⁰ Bij acht van de veertien OOB-vergunninghouders is, volgens opgave, sprake van in totaal dertig sponsorrelaties met controlecliënten waarvan één OOB-controlecliënt. Onder een sponsorrelatie wordt mede verstaan het financieel steunen of de kosten dragen van een evenement met als tegenprestatie de promotie van de merknaam van de accountantsorganisatie. Twaalf OOB-vergunninghouders sponsoren één of meerdere organisaties en/of evenementen, waaronder een landelijk zeilevenement, betaaldvoetbalorganisaties, een muziekgebouw, een sportaccommodatie en evenementen zoals congressen, zeilwedstrijden of golfclinics. Ook nodigen zij controlecliënten uit om bij evenementen zoals sportwedstrijden en concerten aanwezig te zijn.

Van de vijftien op sponsorrelaties initieel beoordeelde controlecliënten heeft de AFM zes casusbeschrijvingen als voorbeeld opgenomen in de individuele kantoorrapportages. In een aantal sponsorovereenkomsten zijn afspraken vastgelegd ten aanzien van de door de accountantsorganisatie te leveren diensten aan de organisatie die zij sponsort. Voorbeelden 17 en 18 illustreren situaties waarbij dit het geval is. In deze situaties moeten de externe accountant en de accountantsorganisatie een onafhankelijkheidsbeoordeling uitvoeren binnen een voorgeschreven conceptueel raamwerk. Dit betekent dat externe accountants en accountantsorganisaties in feite zelf beoordelen of zij onafhankelijk zijn door bedreigingen te signaleren, te evalueren en zonodig maatregelen te nemen om de onafhankelijkheid te waarborgen. De normstelling laat daarbij veel ruimte voor interpretatie. Dit beoordelingskader betekent dat in vergelijkbare situaties verschillende externe accountants en accountantsorganisaties niet altijd tot eenzelfde beoordeling en uitkomst komen.

Voorbeeld 17: Sponsoring sportaccommodatie

De accountantsorganisatie sponsort een sportaccommodatie. De accommodatie is een (niet-OOB-) controlecliënt. In de periode oktober 2008 tot en met september 2010 is de omzet wettelijke controle € 101.000 en omzet overige dienstverlening € 248.000. In een overeenkomst is vastgelegd dat de accountantsorganisatie een jaarlijks bedrag van € 120.000 betaalt aan de controlecliënt en voor dit bedrag een ruimte met zitplaatsen huurt en bijzondere rechten verkrijgt, waaronder een reclamerecht en een leveringsrecht. Het leveringsrecht houdt in het exclusieve recht om producten en diensten te leveren, zoals accountantswerkzaamheden en financiële en fiscale advieswerkzaamheden. Voorwaarde is dat deze producten en diensten tegen marktconforme prijzen zullen worden aangeboden. De externe accountant heeft de sponsorrelatie niet als een mogelijke bedreiging van zijn onafhankelijkheid aangemerkt.

De accountantsorganisatie heeft in een memorandum aan de AFM beschreven welke maatregelen zij naar aanleiding van de sponsorrelatie heeft getroffen om de schijn van afhankelijkheid te mitigeren, namelijk:

- de sponsorovereenkomst is inhoudelijk gelijkwaardig aan sponsorovereenkomsten die aan andere partijen worden aangeboden en geeft geen aanleiding tot vermoedens dat sprake zou kunnen zijn van niet zakelijke afspraken;
- de sponsorovereenkomst is gescheiden van de engagementletter van de controle;
- de sponsorovereenkomst is aangegaan door het bestuur van de accountantsorganisatie zonder betrokkenheid van de externe accountant; en

²⁰ Dit grensbedrag heeft de AFM vastgesteld en is niet gebaseerd op wet- en regelgeving.

– de externe accountant is geen gastheer/vrouw van de ruimte met zitplaatsen.

Voorbeeld 18: Sponsoring betaaldvoetbalorganisatie

De accountantsorganisatie heeft een betaaldvoetbalorganisatie als (niet-OOB-) controlecliënt. Tevens sponsort de accountantsorganisatie deze betaaldvoetbalorganisatie. In 2009 en 2010 is de omzet wettelijke controle circa € 78.000 en de omzet overige dienstverlening circa € 37.000. In de onderhandelingen over de controlevergoeding is de accountantsorganisatie overeengekomen de wettelijke controle uit te voeren voor € 30.000 in combinatie met een reclamebord van de accountantsorganisatie in het stadion ter waarde van € 5.000. Dit reclamebord wordt separaat in rekening gebracht. Het reclamebord heeft de accountantsorganisatie in de periode 2009-2010 niet afgenomen. Verder heeft de externe accountant, die tevens bestuurder is van de accountantsorganisatie, namens de accountantsorganisatie twee sponsorovereenkomsten gesloten. In de eerste sponsorovereenkomst is geregeld dat de accountantsorganisatie een aantal zitplaatsen in het stadion mag gebruiken. Met de tweede overeenkomst sponsort de accountantsorganisatie de betaaldvoetbalorganisatie met een reclamebord. In de administratie heeft de accountantsorganisatie de factuur voor het tweede reclamebord verrekend met de openstaande rekening voor de wettelijke controle van de betaaldvoetbalorganisatie.

De externe accountant heeft de sponsorrelatie betrokken in zijn onafhankelijkheidsbeoordeling 2010 en is tot de conclusie gekomen dat de onafhankelijkheid voldoende is gewaarborgd en dat er geen bedreigingen zijn van fundamentele beginselen van de beroepsethiek.

De AFM heeft daarnaast onderzocht of bij OOB-vergunninghouders sprake is van giften aan controlecliënten (of met controlecliënten verbonden derden).

In totaal hebben negen OOB-vergunninghouders een grensbedrag (variërend van € 25 tot € 1.500) bepaald met betrekking tot de toelaatbaarheid van het verstrekken van giften aan controlecliënten. Bij één OOB-vergunninghouder mogen medewerkers uitsluitend giften van symbolische aard aanbieden. Uitnodigingen om bij door de accountantsorganisatie gesponsorde evenementen aanwezig te zijn, gezamenlijke diners en verstrekte kerstpakketten worden door OOB-vergunninghouders over het algemeen niet gezien als giften aan controlecliënten.

Vier van de eerdergenoemde negen OOB-vergunninghouders kennen een procedure waarbij vooraf goedkeuring is vereist voor het verstrekken van giften boven het grensbedrag, waardoor zij centraal inzicht hebben in de mate waarin deze giften aan controlecliënten zijn verstrekt. In totaal hebben zes OOB-vergunninghouders aan de AFM gemeld dat zij circa vijftig giften aan controlecliënten hebben verstrekt boven het door hun gestelde grensbedrag.

4.2.7 Giften van controlecliënten

Het aannemen van giften van controlecliënten is niet verboden en evenmin is het aannemen van giften als een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid benoemd in de NVO en hoofdstuk B1-260 VGC.

De AFM heeft beoordeeld of bij OOB-vergunninghouders sprake is van giften van controlecliënten (of met controlecliënten verbonden derden).

Twaalf OOB-vergunninghouders hebben een regeling waarin is bepaald in welke mate giften van controlecliënten toelaatbaar zijn. Sommige van deze OOB-vergunninghouders vereisen altijd een melding of goedkeuring van ontvangen giften en andere kantoren alleen wanneer giften boven een bepaald bedrag uitstijgen. In totaal hebben tien OOB-vergunninghouders een grensbedrag (variërend van € 25 tot € 1.500) bepaald met betrekking tot de toelaatbaarheid van het ontvangen van giften van controlecliënten. Bij één OOB-vergunninghouder mogen medewerkers uitsluitend giften van symbolische aard ontvangen. Bij een andere OOB-vergunninghouder is het ontvangen van giften niet toegestaan. Negen OOB-vergunninghouders hebben een verplichte melding voor het ontvangen van giften van controlecliënten waardoor zij centraal niveau inzicht hebben in de giften die zij ontvangen van controlecliënten. In totaal hebben twee OOB-vergunninghouders aan de AFM in totaal circa tien giften van controlecliënten gemeld boven het door hun gestelde grensbedrag.

4.2.8 Indiensttreding

Partners van accountantsorganisaties met een essentiële taak bij de controleopdracht moeten een afkoelingsperiode van twee jaar in acht nemen voordat zij een essentiële bestuursfunctie gaan bekleden bij een controlecliënt.

De AFM heeft beoordeeld of bij OOB-vergunninghouders sprake is van indiensttreding door partners of medewerkers bij controlecliënten (of met controlecliënten verbonden derden). Bij acht OOB-vergunninghouders was sprake van 75 indiensttredingen bij 69 controlecliënten gedurende de onderzoeksperiode. Van de 69 controlecliënten zijn er 10 OOB-controlecliënten. Circa de helft van de opgegeven personen die in dienst zijn getreden bij een controlecliënt of een met een controlecliënt verbonden derde, maakte deel uit van het controleteam. Dit betrof zowel externe accountants als overige medewerkers. Het gaat dan veelal om financiële (management)functies bij de controlecliënt.

Acht OOB-vergunninghouders hebben in hun beleid en procedures opgenomen dat partners en medewerkers een melding moeten doen aan de accountantsorganisatie van een (voorgenomen) indiensttreding bij een (controle)cliënt. In dit beleid is doorgaans opgenomen dat zodra de indiensttreding bekend is, de betreffende persoon wordt uitgesloten van het controleteam en een review moet plaatsvinden op de meest recente werkzaamheden van deze persoon.

4.2.9 Dienstverband en het vervullen van bestuurs- en toezichthoudende functies

Ten aanzien van dienstverband geldt het verbod dat de externe accountant niet in dienst mag zijn van een controlecliënt noch bij een met de controlecliënt verbonden derde. Hij moet erop toezien dat overige personen die invloed hebben op de uitkomst van de controleopdracht evenmin een dienstverband hebben. Daarnaast mag de externe accountant ook geen (passieve) bestuurs- of toezichthoudende functie vervullen bij een controlecliënt of een met een controlecliënt verbonden derde.

De AFM heeft beoordeeld of bij OOB-vergunninghouders sprake is van dienstverband of het vervullen van bestuurs- en toezichthoudende functies bij controlecliënten (of met controlecliënten verbonden derden). Bij geen van de OOB-vergunninghouders was, volgens opgave, sprake van een dienstverband. Verder blijkt dat bij nagenoeg alle accountantsorganisaties evenmin sprake was van het vervullen van een (passieve) bestuurs- of toezichthoudende functie. In de enkele gevallen dat

toch sprake was van het vervullen van een (passieve) bestuurs- of toezichhoudende functie is de functie beëindigd en heeft de accountantsorganisatie disciplinaire maatregelen getroffen.

Alle OOB-vergunninghouders bewaken de naleving van de bovengenoemde verbodsbepalingen via de jaarlijkse onafhankelijkheidsverklaringen en vijf OOB-vergunninghouders houden tevens een nevenfunctieregister bij.

4.2.10 Overtredingen van onafhankelijkheidsregels

Alle OOB-vergunninghouders zien toe op de naleving van de onafhankelijkheidsregels. Dit doen zij onder meer door de uitvoering van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen, interne reviews, de beoordeling van de onafhankelijkheidsverklaringen en de interne pre-approval procedure. Tien OOB-vergunninghouders hebben in 2009-2010 zelf overtredingen van onafhankelijkheidsregels vastgesteld. Het aantal opgegeven overtredingen per OOB-vergunninghouder ligt tussen nul en tien overtredingen. De overtredingen hebben betrekking op verbodsbepalingen en overtredingen van interne procedures. Accountantsorganisaties geven veelal opvolging aan geconstateerde overtredingen en treffen zo nodig sancties.

4.2.11 Klachten over onafhankelijkheid

Uit de informatie die de OOB-vergunninghouders aan de AFM hebben verstrekt, blijkt dat bij nagenoeg alle OOB-vergunninghouders geen sprake is van klachten (zowel intern als extern) die verband houden met de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie of de externe accountant ten opzichte van een controlecliënt. De accountantsorganisaties hebben zich (mede) gebaseerd op de registratie naar aanleiding van de gepubliceerde klachtenregeling en klokkenluidersregeling.

5 Verbeteringen in beleid en procedures

Gedurende de uitvoering van het themaonderzoek en bij de schriftelijke afstemming van de feitelijke informatie hebben de OOB-vergunninghouders aangegeven in hoeverre zij ten aanzien van de thema's onafhankelijkheid en het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants verbeteringen in hun beleid en procedures hebben doorgevoerd of voornemens zijn door te voeren.

De meerderheid van de OOB-vergunninghouders heeft reeds verbeteringen in beleid en procedures doorgevoerd of aangekondigd met betrekking tot beide thema's. Voor onafhankelijkheid zien die aanpassingen in de meeste gevallen op het verbeteren van centrale registraties, waaronder de cliëntenadministratie, ten behoeve van het identificeren van potentiële bedreigingen van de onafhankelijkheid en op het verbeteren van procedures voor onafhankelijkheidsbeoordelingen en de vastleggingen daarvan. Voor het benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants hebben die aanpassingen vooral betrekking op het consistentere, explicieter en/of zwaarder laten meewegen van kwaliteitsaspecten bij de beoordeling en beloning van externe accountants.

6 Vervolgtraject

De inzichten uit dit themaonderzoek zal de AFM in de komende periode inbrengen in de maatschappelijke discussies op nationaal en internationaal niveau. In overleg met het ministerie van Financiën en de NBA wordt in het najaar van 2011 een consultatietraject gestart met betrekking tot onder meer het thema onafhankelijkheid. De NBA zal in 2012 verder invulling geven aan haar Plan van Aanpak “Lessen uit de kredietcrisis” van november 2010, waarin voorstellen zijn opgenomen die betrekking hebben op de thema's onafhankelijkheid en het benoemen, beoordelen en belonen van bestuurders en accountants. Ook werkt de NBA aan een herziening van de Verordening Gedragscode en de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant naar aanleiding van de herziene Code of Ethics van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). De Europese Commissie zal naar verwachting eind 2011 reeds enkele concrete wetgevingsvoorstellen doen in vervolg op het Groenboek 'Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis' van 13 oktober 2010.

Bijlage 1 Wettelijk kader

Onafhankelijkheid

De Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) bevat twee hoofdnormen die zien op onafhankelijkheid (artikelen 19 en 25a Wta) die op specifieke gebieden nader zijn uitgewerkt in het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), de Verordening accountantsorganisaties (VAO) en de Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (NVO). In de toelichtingen zijn de uitgangspunten van deze onafhankelijkheidsbepalingen omschreven.

De Wta en het Bta bevatten een aantal specifieke onafhankelijkheidsverboden en -geboden voor accountantsorganisaties die OOB's controleren. Deze hebben betrekking op bepaalde vormen van samenloop van dienstverlening (artikel 23 Wta), langdurige betrokkenheid van de externe accountant en de accountantsorganisatie (artikel 24 Wta) en de jaarlijkse bevestiging van de onafhankelijkheid aan de auditcommissies van controlecliënten waarbij de accountantsorganisatie alle aan de controlecliënt verleende diensten anders dan het uitvoeren van de wettelijke controle vermeldt (artikel 24a Wta). Andere specifieke ver- en geboden die gelden voor alle accountantsorganisaties hebben betrekking op de verplichting om ervoor te zorgen dat externe accountants jaarlijks hun onafhankelijkheid bevestigen aan de accountantsorganisatie dan wel bedreigingen van hun onafhankelijkheid melden (artikel 28 Bta) en op de onafhankelijkheid van de vergoeding voor de wettelijke controle van aanvullende diensten (artikel 29 Bta). Verder bevat de wet de verplichting voor de accountantsorganisatie en de externe accountant om bij opdrachtaanvaarding- en continuering hun onafhankelijkheid te beoordelen en de uitkomst van deze beoordeling vast te leggen in het controledossier (artikelen 12 en 13 Bta).

De NVO bevat een algemeen conceptueel raamwerk voor de onafhankelijkheid van de accountant en de accountantsorganisatie dat grotendeels is gebaseerd op internationale regelgeving van IFAC. Het conceptueel raamwerk geeft richting aan de toepassing van de fundamentele beginselen van de beroepsethiek voor de accountant. Dit raamwerk is bij de uitvoering van een wettelijke controleopdracht van toepassing op iedere persoon binnen het netwerk, die zich op grond van een bepaalde omstandigheid in een positie bevindt van waaruit hij de uitkomsten van die controleopdracht kan beïnvloeden. Het conceptueel raamwerk bevat in meer of mindere mate beoordelingsruimte voor de accountant. De accountant dient bij zijn beoordeling de verschillende personen te betrekken die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de controleopdracht en hij dient alle mogelijke en bestaande bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid te identificeren. De NVO bevat, in aanvulling op het conceptueel raamwerk, ten aanzien van een aantal mogelijke bedreigingen van de onafhankelijkheid enkele specifieke verboden of onaanvaardbare bedreigingen. Indien sprake is van relaties tussen een externe accountant of accountantsorganisatie en een controlecliënt op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie of de externe accountant, dienen de accountantsorganisatie en externe accountant maatregelen te nemen om hun onafhankelijkheid te waarborgen en deze maatregelen vast te leggen. Dit doen zij door deze bedreiging uit te sluiten of te beperken of, indien dat niet mogelijk is, de (betrokkenheid bij de) controleopdracht niet te accepteren of deze te beëindigen. Dit volgt uit de artikelen 19, eerste lid, en 25a, eerste lid, Wta.

Het NIVRA heeft een tweetal relevante praktijkhandreikingen uitgebracht die registeraccountants nadere aanwijzingen geven over de toepassing van de onafhankelijkheidsnormen in de beroepsreglementering. Het betreft praktijkhandreiking 1106 (interne roulatie bij niet-OOB's) en

praktijkhandreiking 1107 (declaratieomvang). Deze publicaties hebben zelf niet de status van beroepsreglementering.

Benoemen, beoordelen, belonen en sanctioneren van externe accountants

Uit artikel 8, eerste lid, Bta volgt dat een accountantsorganisatie een kwaliteitsbeleid moet hebben waarin aandacht is voor deze onderwerpen. In de parlementaire geschiedenis is hierover het volgende beschreven: "[het kwaliteitsbeleid] geeft de visie weer van de accountantsorganisatie op de wijze waarop zij het kwaliteitsgericht denken en handelen van de accountantsorganisatie wenst te handhaven en zo nodig verder te bevorderen. Het kwaliteitsbeleid omvat al hetgeen een bepalende invloed heeft op het kwaliteitsgericht denken en handelen binnen de accountantsorganisatie en is daarmee ruimer dan het stelsel. In het kwaliteitsbeleid zou bijvoorbeeld aandacht kunnen worden besteed aan de [...] prestatiebeoordeling, salariering en promotie [...]. Daarnaast kunnen de belangrijkste aspecten of onderdelen in het kwaliteitsbeleid worden benoemd, hetgeen vervolgens wordt uitgewerkt in onder meer de procedures en maatregelen zoals opgenomen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing".²¹ De algemene norm dat een accountantsorganisatie een kwaliteitsbeleid moet hebben, betekent, mede gezien de intentie van de wetgever zoals deze blijkt uit de parlementaire geschiedenis, dat dit kwaliteitsbeleid ook betrekking heeft op benoemen ('promotie'), beoordelen ('prestatiebeoordeling') en belonen ('salariering') van (onder andere) externe accountants.²² In het geval van geconstateerde gebreken in de kwaliteit van de uitgevoerde controles en het niet of onvoldoende naleven van wet- en regelgeving door externe accountants, dient de accountantsorganisatie maatregelen, bijvoorbeeld sancties, jegens haar medewerkers te nemen en deze vast te leggen (artikel 24 Bta).

²¹ NvT bij het besluit van 16a augustus 2006, Stb. 2006, 380, p. 32.

²² Zie ook hoofdstuk 6 van de Wta-vergunningwijzer op de website van de AFM.

Bijlage 2 Totaaloverzicht aard overige dienstverlening

De volgende vormen van dienstverlening kwamen over de periode 1 januari 2009 tot en met 31 december 2010 bij één of meerdere kantoren voor bij wettelijke controlecliënten.

Overige assurance opdrachten

- vrijwillige en/of statutaire controle van jaarrekening
- beoordelen jaarrekening
- controle jaarcijfers voor consolidatiedoeleinden
- controle op jaarrekening gelijkende financiële opstellingen
- (emissie) prospectus
- inbrengverklaring
- verzekerd belang
- fusieverklaringen
- bijzondere controleopdrachten (oplageverklaring, omzetverklaring, etc.)
- overige assurance opdrachten, namelijk:
 - Zelfstandig balansonderzoek
 - Toekomstgerichte financiële informatie
 - Aanbestedingen
 - Subsidieverklaringen
 - Loonsomopgave
 - Beoordeling tussentijdse cijfers
 - Accountantsverklaring bij portefeuille simulatie
 - Oplageverklaring
 - Omzetverklaring

Administratieve dienstverlening

- Samenstellen van jaarrekening (incl. tussentijdse financiële overzichten)
- Opstellen van prognoses, budgetten en liquiditeitsberekeningen (incl. begeleiding en advies)
- Ondersteuning bij jaarverslaggeving en keuze waarderingsgrondslagen (IFRS, NL GAAP, US GAAP)
- Begeleiden en/of ondersteunen financiële administratie controlecliënt
- Verzorgen salarisadministratie (incl. implementatie en ondersteuning bij salarisadministratie)
- Overige administratieve dienstverlening

Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem

- Ontwerp van een financieel informatiesysteem (incl. advisering)
- Implementatie van een financieel informatiesysteem (incl. advisering)
- Beoordeling van een financieel informatiesysteem (incl. advisering)

Diensten op het gebied van waardebepaling

- Waardebepalingen van specifieke activa of passiva
- Waardebepalingen van een gehele organisatie
- Overige diensten op het gebied van waardebepaling, namelijk:

- Ondersteuning bij waardebeoordeling aandelen

Dienstverlening op het gebied van interne controle

- Inrichting administratieve organisatie en systeem van interne controle en beheersing, waaronder planning-control cyclus, administratieve processen, interne controleprocedures, etc. (incl. advisering)
- Beoordeling of evaluatie van het systeem van interne controle en beheersing (en reactie daarop)

Juridische dienstverlening

- Optreden bij een geschil (waaronder een ontslagzaak, arbeidsgeschil, overig)
- Optreden bij een fiscale procedure
- Opstellen en beoordelen van contracten, notulen en overeenkomsten
- Advisering op het gebied van vennootschapsrecht (oprichting, liquidatie, emissie, fusie, etc.)
- Advisering op het gebied van arbeidsrecht
- Advisering op het gebied van huurrecht
- Advisering op het gebied van intellectueel eigendom
- Overige juridische dienstverlening, namelijk:
 - Op verzoek, studiefonds personeel
 - Echtscheiding Directeur Groot Aandeelhouder
 - Juridische splitsing i.v.m. tot stand brengen Vrijgestelde Beleggings Instelling
 - Europese Ondernemingsraad

Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt

- Bemiddeling bij werving van hoger kader
- Werving en selectie van personeel op sleutelposities

Interim-management

- Vervullen van interim-management opdrachten (waaronder van financiële, bestuurs- of beheersfuncties)
- Uitleenen van personeel (incl. detachering)

Corporate finance dienstverlening

- Corporate finance dienstverlening op het gebied van:
 - begeleiding bij fusies en overnames
 - bedrijfsopvolging en -overdracht
 - due diligence onderzoeken
 - transactiefinanciering en ondernemingsfinanciering
 - strategieontwikkeling en -bepaling
 - business planning & coaching
 - corporate recovery
 - herstructurering en reorganisatie
 - investeringsbeslissingen
 - new business
 - rendementsverbetering
 - balansoptimalisatie

Fiscale dienstverlening

- Advisering op het gebied van
 - verzorgen fiscale aangiftes
 - pensioenen en oudedagsvoorzieningen
 - schenk- en erfbelasting
 - financial- en estate planning
 - international tax
 - (fiscale) optimalisatie internationale structuren
 - transfer-pricing
 - ATR- en APA-rulings
 - fusies en overnames
 - expat
- overig belastingadvies, namelijk:
 - Ruling 0% BTW
 - Willekeurige afschrijving
 - Loonheffing rentebox
 - Beoordeling en bezwaar aanslagen
 - BTW buitenlandse deelneming
 - Gevolgen koersresultaten
 - Overige fiscale advisering
 - BTW (privégebruik auto)
 - BTW/ diensten
 - Omzetbelasting
 - Dividenduitkering
 - Vennootschapsbelasting
 - Employee benefits
 - Repatriating cash

Overige dienstverlening:

- ondersteuning bij het opstellen van de jaarrekening (traject saldibalans naar jaarrekening)
- advisering corporate governance
- forensisch onderzoek
- litigation support
- ondersteuning en advies bij MVO-rapportages
- verzorgen van trainingen en cursussen
- risicomanagement
- compliance
- IT-audit & advies
- subsidieadvies
- overig, namelijk:
 - Secretariële ondersteuning werkzaamheden
 - Bedrijfseconomische adviezen
 - Budgetten en begroting
 - Ondernemingsplanning
 - Pensioenadviezen
 - Reorganisaties
 - Faillissementsonderzoek
 - Personeelkwesties en HR advies

Autoriteit Financiële Markten

T + 020 797 2000 | F +020 797 3800

Postbus 11723 | 1001 GS Amsterdam

www.afm.nl

De tekst in dit rapport is met zorg samengesteld en is informatief van aard. U kunt er geen rechten aan ontleen. Door besluiten op nationaal en internationaal niveau is het mogelijk dat de tekst niet langer actueel is wanneer u deze leest. De Autoriteit Financiële Markten (AFM) is niet aansprakelijk voor de eventuele gevolgen – zoals bijvoorbeeld geleden verlies of gederfde winst – ontstaan door acties ondernomen naar aanleiding van dit rapport.