

2.6 Beperkingen van het onderzoek

De AFM hecht er belang aan te benadrukken dat het onderzoek zorgvuldig is uitgevoerd, maar dat dit desondanks enkele beperkingen kent.

- *Alleen opzet (beleid) en niet werking (praktijk)*

Het onderzoek van de AFM heeft dit jaar uitsluitend betrekking op de *opzet* van de verandering en verbetermaatregelen van de OOB-accountantsorganisaties. De AFM heeft beoordeeld of de visie, het beleid, de procedures en de beschrijvingen van de accountantsorganisaties naar het oordeel van de AFM adequaat zijn vormgegeven. De AFM heeft niet de *werking* onderzocht en dus nog niet vastgesteld dat de visie, het beleid, de procedures en de beschrijvingen in de praktijk ook worden nageleefd. Dat betekent dat indien de AFM concludeert dat een accountantsorganisatie voldoet aan de verwachtingen voor 2015 hiermee nog niet is gesteld dat alle wettelijke controles van die accountantsorganisatie nu van voldoende kwaliteit zouden zijn. Vanaf 2016 zal de AFM de *werking* van de verandering en verbetermaatregelen onderzoeken. In de reguliere onderzoeken die de AFM in de periode 2015 tot 2017 uitvoert, beoordeelt de AFM de kwaliteit van uitgevoerde wettelijke controles.

- *Veranderen kost tijd*

Veel verbetermaatregelen hebben tijd nodig om het beoogde effect in de praktijk te bereiken. Bijvoorbeeld het veranderen van een bedrijfscultuur, het herinrichten van de governance, het wijzigen van beoordelings- en beloningssystemen en het verhogen van het kennis- en vaardighedenniveau van medewerkers is niet eenvoudig of snel te realiseren. De AFM verwacht dat de OOB-accountantsorganisaties deze veranderingen met voldoende voortvarendheid en doortastendheid doorvoeren, maar dat het bereiken van duurzame effecten mogelijk enkele jaren inspanning vereist. Ondertussen verwacht de AFM dat de OOB-accountantsorganisaties er alles aan doen, bijvoorbeeld met tijdelijke 'nood'-maatregelen, om de kwaliteit van wettelijke controles op de korte termijn te waarborgen.

- *Mogelijk ingrijpender wijzigingen in het systeem nodig*

In het rapport 'Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties' van 25 september 2014 heeft de AFM het systeem beschreven waarbinnen wettelijke controles worden uitgevoerd. In dat systeem zijn inherente prikkels aanwezig om andere belangen (zoals commerciële of eigen belangen) boven het publiek belang te stellen. Er zijn dus waarborgen nodig om deze prikkels weg te nemen en steeds de kwaliteit te laten prevaleren. De AFM vertrouwt erop dat de maatregelen die de OOB-accountantsorganisaties nu doorvoeren hen in belangrijke mate hiertoe in staat stellen en een positief effect zullen hebben op de kwaliteit van wettelijke controles.

Indien een dergelijk positief effect op termijn uitblijft, zijn mogelijk ingrijpendere wijzigingen in het systeem nodig.

- *Verschil tussen AFM dashboard en NBA Monitor Publiek Belang*

De NBA heeft op de website www.accountant.nl/toekomst de NBA Monitor Publiek Belang gepubliceerd. De NBA Monitor geeft de voortgang weer van de implementatie van de 53 maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'. De NBA Monitor vermeldt per accountantsorganisatie en voor de sector als geheel het percentage van de stappen die per heden afgerond zouden moeten zijn en het percentage van de stappen in het totale verandertraject.

Er kan een verschil bestaan tussen de NBA Monitor en het AFM dashboard doordat alle gegevens in de NBA Monitor zijn ingevoerd op basis van een *self assessment*. De OOB-accountantsorganisaties geven zelf met een ja/nee-antwoord aan of zij een (onderdeel van een) maatregel hebben geïmplementeerd en geven daarmee aan waar ze staan in het verandertraject. De NBA doet geen inhoudelijke toetsing. De AFM heeft wel een inhoudelijk oordeel gevormd over *de wijze waarop* de maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang' zijn vormgegeven. Daarbij heeft de AFM beoordeeld of de maatregelen, inclusief alle daarin te onderkennen elementen, zijn geïmplementeerd zoals geformuleerd in het rapport 'In het publiek belang'. Dat betekent dat de AFM bij een alternatieve invulling (met mogelijk eenzelfde effect) van de geformuleerde maatregel heeft geconcludeerd dat die maatregel niet is geïmplementeerd zoals geformuleerd in het rapport 'In het publiek belang'. In voorkomende gevallen betekent dit dat de conclusies van de AFM ten aanzien van deze maatregelen afwijken van wat is vermeld in de NBA Monitor.⁹

- *Uitsluitend OOB-accountantsorganisaties onderzocht*

De AFM beoogt dat alle accountantsorganisaties verbetermaatregelen invoeren. Het onderzoek van de AFM heeft dit jaar uitsluitend betrekking op de ingezette verandering en toekomstgerichte verbetermaatregelen van de OOB-accountantsorganisaties die

⁹ Bijvoorbeeld: Maatregel 5.5 schrijft voor dat gedurende twee jaar uitvoering dient te worden gegeven aan het in die maatregel genoemde verbeterplan en dat na die twee jaar een evaluatie dient plaats te vinden en bepaald dient te worden of de controlepartner tekeningsbevoegd kan blijven. Enkele accountantsorganisaties hebben bij de invoering van deze maatregel in hun organisatie bepaald dat gedurende één jaar uitvoering wordt gegeven aan het verbeterplan en na dat ene jaar wordt geëvalueerd en over het behoud van de tekeningsbevoegdheid wordt beslist. Indien na één jaar wordt besloten dat de accountant nog niet voldoet en niet langer tekeningsbevoegd kan blijven, kan worden beargumenteerd dat de termijn van één jaar 'strenger' is dan de in maatregel 5.5 genoemde termijn van twee jaar. Indien echter na één jaar wordt besloten dat de kwaliteit van de controles van de accountant voldoende is en die accountant niet langer intensief wordt begeleid en gemonitord door de accountantsorganisatie, lijkt de termijn van één jaar minder 'streng' dan de termijn van twee jaar. Vanwege deze onduidelijkheid over het effect van de alternatieve invulling (één jaar in plaats van twee), heeft de AFM deze alternatieve invulling beoordeeld als niet in overeenstemming met de geformuleerde maatregel.

wettelijke controles verrichten. De niet-OOB-accountantsorganisaties zijn niet betrokken in dit onderzoek. Eerdere onderzoeken van de AFM wezen uit dat ook bij de niet-OOB-accountantsorganisaties ingrijpende maatregelen nodig zijn om de kwaliteit van controles op niveau te brengen.¹⁰ Het ligt in de verwachting dat de Monitoring Commissie Accountancy zich ook zal richten op de verbetermaatregelen in het bredere segment, inclusief de niet-OOB-accountantsorganisaties.

¹⁰ Zie de rapporten 'Themaonderzoek niet-OOB-accountantsorganisaties: Deel 1 – NBA-kantoren' van 11 juli 2013 en 'Themaonderzoek niet-OOB-accountantsorganisaties: Deel 2 – SRA-kantoren' van 26 november 2013.