

5. Beschrijving van het onderzoek

5.1 Doel van het onderzoek

Het toezicht van de AFM op accountantsorganisaties is erop gericht de kwaliteit van wettelijke controles te verbeteren en duurzaam te waarborgen. Het onderzoek van de AFM naar de ingezette verandering met bijbehorende toekomstgerichte verbetermaatregelen van OOB-accountantsorganisaties heeft als doelstelling een bijdrage te leveren aan deze kwaliteitsverbetering en duurzame borging ervan. Veranderingen waarmee het publiek belang van wettelijke controles centraal komt te staan, moeten ervoor zorgen dat het vertrouwen van de gebruikers van controleverklaringen, zoals beleggers, pensioendeelnemers en consumenten, wordt hersteld.

De AFM heeft in dit onderzoek de informatie van de negen OOB-accountantsorganisaties over hun verandering en verbetermaatregelen op een aantal onderwerpen beoordeeld en haar oordeel uitgedrukt in een score per onderwerp (zoals beschreven in hoofdstuk 3). De AFM maakt de uitkomsten van haar onderzoek inzichtelijk door de scores op te nemen in een dashboard.¹³ Dit dashboard maakt voor de OOB-accountantsorganisaties inzichtelijk op welke onderwerpen zij voldoen aan de verwachtingen en op welke onderwerpen de AFM verdere uitwerking of verbetering verwacht. Met het openbaar maken van de hoofdlijnen uit de individuele dashboards maakt de AFM haar oordeel over de stand van zaken bij de OOB-accountantsorganisaties inzichtelijk voor het publiek. Lezers van deze informatie kunnen dan vaststellen hoe de OOB-accountantsorganisaties zich tot elkaar verhouden waar het gaat om de onderzochte onderwerpen. De AFM is van mening dat transparantie over kwaliteit eraan bijdraagt dat accountantsorganisaties meer worden beoordeeld op kwaliteit en minder op prijs. Daarmee kan de kwaliteit duurzaam verbeteren en kan voorkomen worden dat de accountantscontrole een 'commodity' wordt zonder echte meerwaarde.

5.2 Invulling wettelijke taak

Met dit onderzoek geeft de AFM invulling aan haar wettelijke taak periodiek te beoordelen of vergunninghoudende accountantsorganisaties voldoen aan de Wta. De AFM voert die periodieke beoordeling uit door verschillende typen onderzoeken te doen: reguliere onderzoeken, themaonderzoeken en incidentonderzoeken. Reguliere onderzoeken zijn er vooral op gericht vast te stellen of uitgevoerde wettelijke controles van voldoende kwaliteit zijn, externe accountants daarbij de relevante wet- en regelgeving hebben nageleefd en het stelsel van kwaliteitsbeheersing daarbij naar behoren heeft gewerkt. In themaonderzoeken onderzoekt de AFM een specifiek

¹³ De AFM maakt al enkele jaren gebruik van een dashboard in het toezicht op banken en verzekeraars. Jaarlijks meet de AFM via het Klantbelang Dashboard in hoeverre banken en verzekeraars het klantbelang centraal stellen in beleid en praktijk. Voor meer informatie over het Klantbelang Dashboard, zie <http://www.afm.nl/nl-nl/over-afm/toezicht-thema/kbc/dashboard>.

onderwerp. Een thema kan bijvoorbeeld de wettelijke controle in een specifieke branche zijn, of de naleving van een nieuwe regel, of betrekking hebben op de randvoorwaarden die de kwaliteit van wettelijke controles bepalen. Een incidentonderzoek is doorgaans gericht op het beoordelen of sprake is van een overtreding of anderszins schadelijk gedrag betreffende het specifieke incident.

Het onderhavige onderzoek naar de opzet van de ingezette verandering en toekomstgerichte verbetermaatregelen is een themaonderzoek dat betrekking heeft op meerdere aspecten die bijdragen aan of invloed hebben op de zorgplicht die op de accountantsorganisatie rust. Een adequaat ingericht en functionerend stelsel van kwaliteitsbeheersing, een integere en beheerste bedrijfsvoering, maar ook aspecten als een goed functionerende governance, dragen bij aan een goede invulling van de zorgplicht. Een deugdelijke invulling van de zorgplicht brengt met zich mee dat ten minste op afdoende wijze invulling wordt gegeven aan de inhoud van de onderscheiden modules en dat deze invulling in ieder geval plaatsvindt aan de hand van de in dit rapport genoemde elementen bij de verschillende modules. Verandering en toekomstgerichte verbetermaatregelen zijn nodig om te komen tot een adequate invulling van die randvoorwaarden. Het zijn randvoorwaarden die accountantsorganisaties moeten creëren voor het adequaat functioneren van hun externe accountants. Met de onderwerpen die de AFM in dit onderzoek heeft beoordeeld, heeft zij inzicht verkregen in meerdere aspecten van de randvoorwaarden. In de reguliere onderzoeken die de AFM in de periode 2015 tot 2017 uitvoert, beoordeelt de AFM de kwaliteit van uitgevoerde wettelijke controles.

5.3 Dashboard en modules

De verschillende onderwerpen die de AFM heeft onderzocht en die deel uitmaken van het dashboard worden 'modules' genoemd. Deze modules bestaan uit verschillende deelonderwerpen. Het dashboard voor OOB-accountantsorganisaties bevat de volgende modules:

1. Bestuur
2. Kwaliteitsgerichte cultuur
3. Stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking
4. Intern toezicht
5. Relatie van de accountantsorganisatie met de omgeving
6. Netwerk
7. Verandering

Deze modules sluiten aan bij het systeem waarbinnen accountants wettelijke controles uitvoeren (figuur 2). De kwaliteit van een wettelijke controle is vooral afhankelijk van de goede beroepsuitoefening door de externe accountant die de controle uitvoert. Die externe accountant is altijd werkzaam bij of verbonden aan een accountantsorganisatie. De accountantsorganisatie

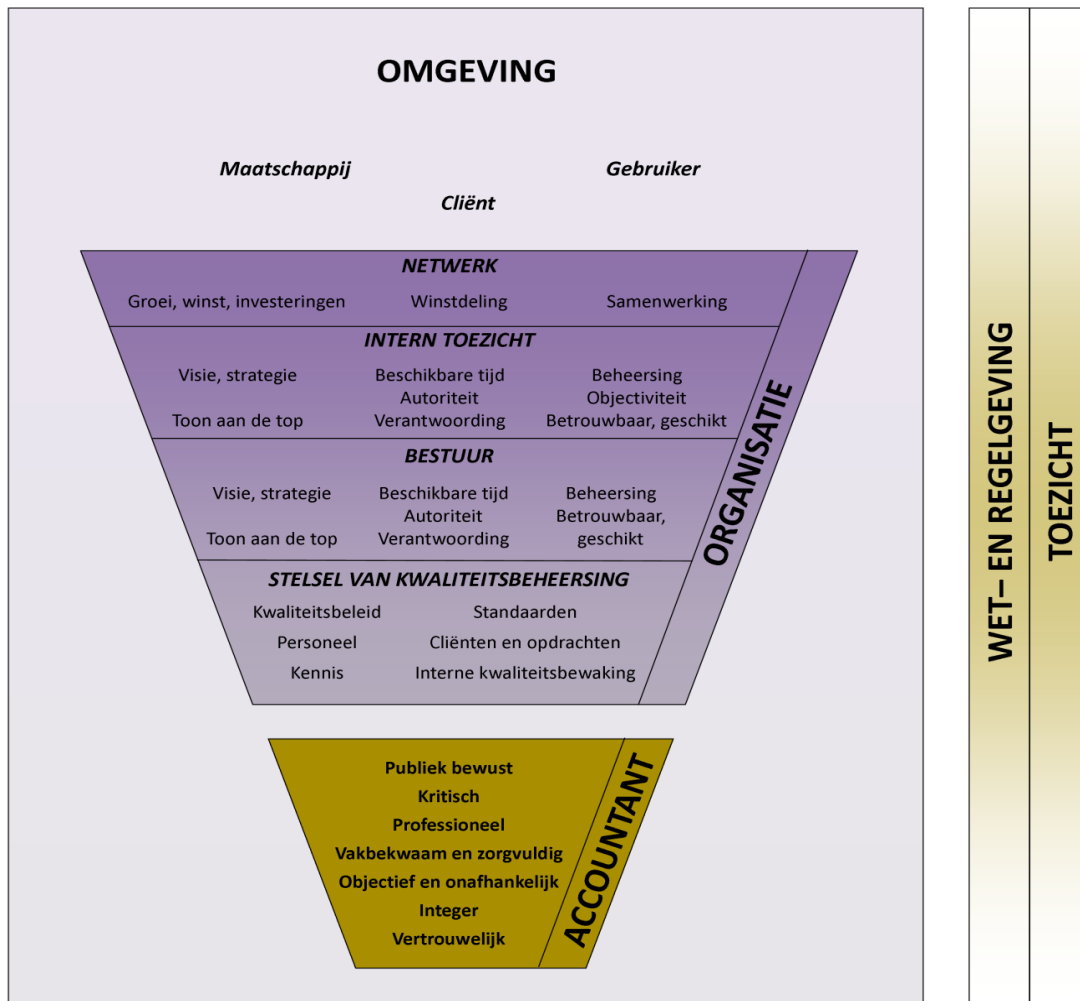
heeft een 'zorgplicht' voor deze externe accountants: zij moet ervoor zorgen dat haar externe accountants bij het uitvoeren van wettelijke controles de relevante wet- en regelgeving naleven, daarmee voldoende kwaliteit leveren en bijdragen aan de mate van vertrouwen dat beoogde gebruikers stellen in de financiële overzichten. Binnen en buiten de accountantsorganisatie zijn verschillende aspecten die bijdragen aan of invloed hebben op deze zorgplicht, waaronder:

- *Bestuur* (module 1). Het bestuur van een accountantsorganisatie bepaalt het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie en heeft door zijn 'toon aan de top' (wat het bestuur zegt en doet) een belangrijke voorbeeldfunctie en bepaalt daarmee mede de kwaliteitsgerichte cultuur van de accountantsorganisatie. Verder is het bestuur onder andere verantwoordelijk voor het inrichten en functioneren van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- *Kwaliteitsgerichte cultuur* (module 2). De mate waarin de cultuur van een accountantsorganisatie kwaliteitsgericht is en het publiek belang van wettelijke controles centraal stelt, bepaalt in belangrijke mate de kwaliteit van die controles.
- *Stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking* (module 3). Het stelsel van kwaliteitsbeheersing bestaat uit procedures, beschrijvingen en standaarden die de randvoorwaarden creëren voor het adequaat functioneren van de externe accountant en die maatregelen treffen als dit functioneren niet langer strookt met de gestelde eisen.
- *Intern toezicht* (module 4). Een intern toezichtsorgaan heeft als taak het bestuur van de accountantsorganisatie scherp te houden op het voldoen aan de maatschappelijke verwachtingen van het leveren van wettelijke controles van goede kwaliteit.
- *Netwerk* (module 6). De OOB-accountantsorganisaties zijn onderdeel van een groter geheel. Zij werken binnen een netwerk in Nederland samen met andere organisaties op een breed terrein van fiscaal, financieel en soms juridisch advies. Daarnaast strekt een dergelijk netwerk zich veelal buiten Nederland wereldwijd uit.
- *Relatie van de accountantsorganisatie met de omgeving* (module 5). De externe accountant en de accountantsorganisatie waarvoor hij werkt staan in relatie tot hun omgeving. Om van toegevoegde waarde te zijn voor de gebruikers van de jaarrekening en het bredere maatschappelijk verkeer zijn de externe accountant en de accountantsorganisatie onafhankelijk van de controlecliënt en zijn zij voldoende transparant over de wijze waarop zij controles uitvoeren en over de kwaliteit daarvan.

De AFM heeft voor ieder van deze onderwerpen de opzet beoordeeld van verschillende aspecten van de ingezette verandering en toekomstgerichte verbetermaatregelen. Ten slotte heeft de AFM onderzoek gedaan naar:

- *Verandering* (module 7). De OOB-accountantsorganisaties formuleren op basis van een diepgaande oorzakenanalyse een consistente en evenwichtige verandervisie.

Figuur 2. Systeem waarbinnen wettelijke controles worden uitgevoerd



Door deze onderwerpen te monitoren, kan de AFM vaststellen welke ontwikkeling de OOB-accountantsorganisaties doormaken. Het dashboard wordt ook de komende jaren door de AFM gebruikt om jaarlijks de voortgang van de verandering bij OOB-accountantsorganisaties vast te kunnen stellen. Daarbij kunnen naar verwachting vanaf 2016 de uitkomsten van het dashboard worden gerelateerd aan de uitkomsten van reguliere onderzoeken naar de kwaliteit van wettelijke controles.

5.4 Doelstellingen, verwachtingen en scores

De AFM heeft voor ieder van de zeven modules van het dashboard een doelstelling voor de (middel)lange termijn bepaald en een verwachting voor 2015 beschreven. In hoofdstuk 3 is per module een korte omschrijving van het onderwerp en de verwachting van de AFM voor 2015 weergegeven. In bijlage I zijn per module de doelstellingen voor de (middel)lange termijn weergegeven. Deze verwachtingen en doelstellingen zijn voorafgaand aan het onderzoek gedeeld met de NBA.

Op de (middel)lange termijn wil de AFM voor ieder onderwerp kunnen vaststellen dat het desbetreffende onderwerp zowel in *opzet* als *werking* bijdraagt aan het verbeteren en duurzaam waarborgen van de kwaliteit van wettelijke controles. De doelstellingen voor de (middel)lange termijn zijn onder andere gebaseerd op de toepasselijke wet- en regelgeving (in het bijzonder van de zorgplicht, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere en beheerste bedrijfsvoering¹⁴), de (probleem)analyses en verbetervoorstellen zoals beschreven in het rapport 'In het publiek belang', de concrete aanbevelingen en suggesties van de AFM in de afgelopen jaren en de maatregelen die de accountantsorganisaties onder meer naar aanleiding van dergelijke onderzoeken hebben geformuleerd.

Om de doelstellingen op (middel)lange termijn te kunnen bereiken heeft de AFM per module beschreven waaraan zij verwacht dat de OOB-accountantsorganisaties in 2015 voldoen. De AFM heeft dit beoordeeld aan de hand van informatie die zij in de periode van 1 mei tot en met 28 september 2015 heeft ontvangen van de OOB-accountantsorganisaties. De verwachtingen van de AFM voor 2015 hebben betrekking op de *opzet* van de verandering en de verbetermaatregelen: het hebben van een visie, beleid, procedures en beschrijvingen. De AFM meent dat de geformuleerde verwachtingen ambitieus zijn, maar ook redelijk. Een goed uitgewerkte *opzet* van de verandering en de verbetermaatregelen vormt de onontbeerlijke basis voor de adequate *werking* in de praktijk. Vanaf 2016 zal de AFM vervolgonderzoeken uitvoeren die ook betrekking hebben op de *werking*. Daarvoor worden weer nieuwe verwachtingen per module geformuleerd als basis voor de scores in het dashboard.

In het huidige onderzoek heeft de AFM onderzocht of de OOB-accountantsorganisaties voldoen aan de verwachtingen voor 2015. Het oordeel is weergegeven in een score van 1 tot 5. De betekenis van de vijf scores is weergegeven in onderstaande tabel.

¹⁴ Respectievelijk artikelen 14, 18 en 21 Wta.

Tabel 25. Betekenis scores

5	Een score 5 is toegekend als de accountantsorganisatie naar het oordeel van de AFM op alle relevante elementen geheel voldoet aan de geformuleerde verwachting voor 2015.
4	Een score 4 is toegekend als de accountantsorganisatie naar het oordeel van de AFM op de meeste relevante elementen geheel voldoet aan de geformuleerde verwachting voor 2015.
3	Een score 3 is toegekend als de accountantsorganisatie naar het oordeel van de AFM op de meeste relevante elementen slechts gedeeltelijk voldoet aan de geformuleerde verwachting voor 2015.
2	Een score 2 is toegekend als de accountantsorganisatie naar het oordeel van de AFM op de relevante elementen onvoldoende voldoet aan de geformuleerde verwachting voor 2015.
1	Een score 1 is toegekend als de accountantsorganisatie naar het oordeel van de AFM op de relevante elementen niet voldoet aan de geformuleerde verwachting voor 2015.

De AFM heeft voor ieder onderdeel van de zeven modules bovenstaande scores uitgewerkt in een scoretabel. Deze scoretabellen beschrijven de vijf scores aan de hand van de geformuleerde verwachting en de elementen die daarin te onderkennen zijn. Bijlage I bij dit rapport bevat de scoretabellen voor de zeven modules.

De toegekende scores op de individuele module-onderdelen leiden tot een (gewogen) gemiddelde score voor de gehele module. In de scoretabellen zijn de gebruikte wegingsfactoren vermeld. Ten slotte is een totaalscore bepaald door het gemiddelde te berekenen van de scores op moduleniveau, waarbij de modules *Relatie van de accountantsorganisatie met de omgeving* (module 5) en *Netwerk* (module 6) vanwege hun inventariserende karakter half zo zwaar meewegen als de overige modules.

5.5 Maatregelen uit het rapport ‘In het publiek belang’

Naast de toetsing van de verwachtingen van de AFM voor 2015 van de ingezette verandering en de toekomstgerichte verbetermaatregelen heeft de AFM ook de voortgang vastgesteld die de OOB-accountantsorganisaties hebben gemaakt met het implementeren van de maatregelen uit het rapport ‘In het publiek belang’.

De door de NBA ingestelde werkgroep ‘Toekomst accountantsberoep’ heeft in haar rapport ‘In het publiek belang’ 53 maatregelen voorgesteld ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole. Deze maatregelen zijn sectorbreed en het initiatief voor de invoering van deze maatregelen ligt bij verschillende partijen: de accountantsorganisaties, de NBA, de wetgever, de Commissie Eindtermen Accountancy (CEA), de Monitoring Commissie

Corporate Governance Code, de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ), de AFM, universiteiten en hogescholen. De AFM heeft in haar onderzoek de 25 maatregelen betrokken waarvoor het initiatief voor de invoering (mede) ligt bij de OOB-accountantsorganisaties.¹⁵

De werkgroep 'Toekomst accountantsberoep' heeft bij het opstellen van de maatregelen onderkend dat de termijn waarin deze moeten worden geïmplementeerd per maatregel verschilt. Daarom is in het rapport 'In het publiek belang' per maatregel vermeld of deze betrekking heeft op de korte termijn of op de middellange termijn. De NBA heeft de fasering van de implementatie van de maatregelen verder uitgewerkt. Via het Overlegplatform Openbare Accountantskantoren (OPAK) heeft de NBA met de OOB-accountantsorganisaties gedeeld wat de NBA van hen verwacht per 1 mei 2015 ten aanzien van deze maatregelen. De AFM heeft de informatie die zij van de OOB-accountantsorganisaties heeft ontvangen inhoudelijk beoordeeld en vastgesteld of de organisaties voldoen aan de geformuleerde verwachtingen van de NBA op 1 mei 2015 en daarnaast of de organisaties wellicht al verdere voortgang hebben geboekt met de implementatie van deze maatregelen.

In lijn met het onderzoek naar de verwachtingen van de AFM voor de zeven modules, heeft de AFM ten aanzien van de maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang' uitsluitend de *opzet* vastgesteld en geen onderzoek gedaan naar de *werking* van deze maatregelen in de praktijk.

5.6 Uitvoering en rapportage van het onderzoek

Op 1 april 2015 heeft de AFM de OOB-accountantsorganisaties een brief gestuurd met een toelichting op het onderzoek en het verzoek de benodigde informatie toe te sturen. In het informatieverzoek heeft de AFM per module de doelstelling en de verwachtingen van de AFM voor 2015 toegelicht. Het informatieverzoek bestond per module uit vragen die met 'ja' of 'nee' en/of een geschreven toelichting moesten worden beantwoord als ook uit het verzoek documentatie toe te sturen ter onderbouwing van een gegeven antwoord.

De AFM heeft in haar informatieverzoek een zichtbaar onderscheid gemaakt tussen de doelstellingen en verwachtingen van de AFM enerzijds en de maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang' anderzijds. Waar de doelstellingen en verwachtingen van de AFM voor 2015 vooral zijn geformuleerd als principes of algemene uitgangspunten (*principle based*), zijn de maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang' veelal zeer praktisch en gedetailleerd opgesteld (*rule based*). De AFM heeft de OOB-accountantsorganisatie per module gevraagd documentatie toe te sturen waaruit de *opzet* (visie, beleid, procedures of beschrijvingen) blijkt van de waarborgen of verandermaatregelen die betrekking hebben op het onderwerp van die

¹⁵ In het rapport 'In het publiek belang' is bij 26 maatregelen vermeld dat het initiatief mede ligt bij de kantoren. De AFM heeft maatregel 5.10 buiten beschouwing gelaten, omdat naar de mening van de AFM het initiatief voor het opzetten van een onafhankelijk wetenschappelijk onderzoeksinstituut niet bij individuele accountantsorganisaties ligt, maar bij de sector als collectief.

module. Het informatieverzoek voor de maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang' was uitgebreider en gedetailleerder. Om te kunnen vaststellen dat de OOB-accountantsorganisatie voldoet aan alle (sub)aspecten van deze maatregelen, heeft de AFM voor ieder van die (sub)aspecten informatie opgevraagd. Daarbij is een onderscheid gemaakt tussen de maatregelen waarvan de NBA verwacht dat die per 1 mei 2015 zijn geïmplementeerd en de overige maatregelen.

Als antwoord op het informatieverzoek van de AFM, hebben de OOB-accountantsorganisaties in eerste instantie informatie verstrekt over de stand van zaken per 1 mei 2015. De AFM heeft de OOB-accountantsorganisaties vervolgens op verschillende momenten tijdens het onderzoek in de gelegenheid gesteld die informatie te actualiseren. Uiteindelijk zijn de observaties en conclusies van de AFM gebaseerd op alle informatie die in de periode van mei tot en met september 2015 is ontvangen.

Ondanks de grote omvang van het informatieverzoek en de drukke periode hebben de OOB-accountantsorganisaties nagenoeg alle informatie tijdig en gestructureerd aan de AFM toegestuurd. Na een eerste inventarisatie van de ontvangen informatie heeft de AFM met elk van de OOB-accountantsorganisaties een gesprek gevoerd voor een nadere toelichting op de verstrekte informatie. Op basis van de verstrekte informatie en de mondelinge toelichting heeft de AFM zich een oordeel gevormd over de verandering en verbetermaatregelen van elk van de OOB-accountantsorganisaties en haar oordeel uitgedrukt in scores voor de verschillende modules.

In de tweede helft van augustus heeft de AFM haar eerste observaties en voorlopige conclusies mondeling gedeeld met de OOB-accountantsorganisaties. Indien tijdens dat gesprek bleek dat de AFM relevante bestaande informatie ten onrechte niet had betrokken in haar onderzoek, dan heeft de organisatie de gelegenheid gekregen die informatie alsnog aan te leveren. In een schriftelijk kantoor specifiek conceptrapport heeft de AFM aan iedere OOB-accountantsorganisatie haar voorlopige conclusies voor 'hoor en wederhoor' toegestuurd en deze organisaties in de gelegenheid gesteld binnen drie weken eventuele feitelijke onjuistheden kenbaar te maken. Na eventuele aanpassingen heeft de AFM de OOB-accountantsorganisatie een definitief kantoor specifiek rapport gestuurd. De voornaamste observaties en conclusies van alle negen OOB-accountantsorganisaties zijn gezamenlijk verwerkt in het voorliggende generieke rapport.