



Dashboard 2015

Verandering en Verbetermaatregelen

OOB-accountantsorganisaties

15 oktober 2015

Autoriteit Financiële Markten

De AFM maakt zich sterk voor eerlijke en transparante financiële markten.

Als onafhankelijke gedragstoezichthouder dragen wij bij aan duurzaam financieel welzijn in Nederland.

Samenvatting

OOB-accountantsorganisaties zetten serieuze stappen om fundamenteel te veranderen en te verbeteren

OOB-accountantsorganisaties werken serieus aan een fundamentele verandering en verbetering van de randvoorwaarden om de kwaliteit van hun wettelijke controles te verhogen en daarmee meer in het publiek belang te handelen.

Dat blijkt uit onderzoek van de Autoriteit Financiële Markten (AFM) naar de opzet van de maatregelen die de accountantsorganisaties doorvoeren om hun cultuur, organisatie en processen te veranderen om de kwaliteit van de wettelijke accountantscontroles te verhogen.

Hieruit blijkt dat de vijf grootste accountantsorganisaties (de zogenoemde Big 4 en BDO) voorop lopen in de uitwerking van deze maatregelen in visie, beleid en procedures. Deze vijf accountantsorganisaties verrichten ongeveer 60 procent van alle wettelijke controles in Nederland. Ze zijn het verst met een aanpak om een verandering in governance, cultuur en gedrag te bewerkstelligen. Drie overige accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij organisaties van openbaar belang (OOB) volgen op enige afstand; één accountantsorganisatie loopt serieus achter. Volgend jaar zal de AFM vaststellen of de verandering in de organisaties is ingevoerd.

Onderzoeksuitkomsten geven vertrouwen

Gerben Everts, bestuurder bij de AFM: *“Dit rapport geeft vertrouwen. Na ons kritische rapport van vorig jaar over de kwaliteit van controles hebben deze accountantsorganisaties en de sector als geheel publiekelijk beterschap beloofd. De accountantsorganisaties hebben daarna inderdaad ingezet op het versterken van de randvoorwaarden voor betere kwaliteit.*

Van die inzet zien we een jaar later, vooral bij de vijf grootste accountantsorganisaties, het positieve resultaat. Hoewel er nog aandachtspunten zijn, verwachten we dat met de gezondere inrichting én cultuur van de organisatie ook de kwaliteit verbetert. Bij de kleinere kantoren zijn de resultaten nog wisselend. Zij moeten meer vooruitgang boeken.”

Observaties en conclusies weergegeven in dashboard met scores

De AFM monitort de implementatie van de verbetermaatregelen. Daartoe heeft ze van april tot en met september 2015 onderzoek uitgevoerd bij accountantsorganisaties met een vergunning om OOB's te controleren. In het onderzoek zijn Accon avm, Baker Tilly Berk, BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars en PwC betrokken.

De AFM heeft verschillende onderwerpen bekeken, zoals de governance van de accountantsorganisatie (bestuur en intern toezicht) en of het publiek belang doorslaggevend is in de cultuur, het gedrag en de processen. De AFM heeft ook gekeken naar de transparantie van de accountantsorganisaties naar hun stakeholders en de mate waarin het netwerk van deze organisaties de kwaliteit beïnvloedt.

De AFM heeft haar observaties en conclusies over de opzet van de verbetermaatregelen voor deze onderwerpen weergegeven in het 'Dashboard 2015 Verandering en verbetermaatregelen'. Ze heeft een score 5 toegekend als de accountantsorganisatie op alle relevante onderwerpen geheel voldoet aan de geformuleerde verwachting voor 2015. Een score 1 is toegekend als de accountantsorganisatie hieraan niet voldoet.

Figuur 1. Totalscores dashboard 2015



Groter bewustzijn van belang van cultuur en gedrag

De OOB-accountantsorganisaties zijn zich meer bewust van het belang van cultuur en gedrag voor het realiseren van hun kwaliteitsdoelstellingen en als basis voor een solide kwaliteitsbeheersing die moet leiden tot goede controles.

De meeste OOB-accountantsorganisaties hebben echter nog een uitwerkings- of verdiepingsslag te maken als het gaat om gedrag en cultuur. Zij moeten zich bijvoorbeeld een concreter beeld vormen van de kwaliteitsgerichte cultuur die zij nastreven. Voor het bereiken van die cultuur is het ook van belang voldoende inzicht te verkrijgen in de al bestaande cultuur, onder meer door cultuurmetingen.

Bijna alle accountantsorganisaties hebben stappen gemaakt met de versterking van hun governance en de inrichting van een raad van commissarissen (rvc). Wel moet een aantal accountantsorganisaties de randvoorwaarden voor hun rvc concreter uitwerken. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om het toekennen van specifieke bevoegdheden aan de raad, die voorheen doorgaans aan de aandeelhouders- of partnersvergadering waren toebedeeld. Ook gaat het om het uitwerken van de concrete verwachtingen van de tijdsbesteding, de aanwezige kennis, de ervaring en het gezag en de onafhankelijkheid van de rvc-leden.

Maatregelen rapport 'In het publiek belang'

De AFM heeft ook de voortgang vastgesteld die de OOB-accountantsorganisaties hebben gemaakt met het implementeren van de maatregelen uit het NBA-rapport '[In het publiek belang](#)'. Daarbij is gekeken naar 25 maatregelen waarvoor het initiatief voor de invoering mede ligt bij de OOB-accountantsorganisaties. De OOB-accountantsorganisaties zijn hier serieus mee bezig. Vergelijkbaar met de scores in het Dashboard 2015 lopen de vijf grootste accountantsorganisaties voorop en volgen de overige OOB-organisaties op enige afstand.

Vervolg in 2016 en 2017

Met dit onderzoek heeft de AFM inzicht gekregen in de opzet van de verandering en de verbetermaatregelen bij de OOB-accountantsorganisaties. Op basis hiervan gaat de AFM in gesprek met deze organisaties over de voortgang en intensiteit van het veranderproces. Ook wil ze bespreken of aanvullende maatregelen nodig zijn.

De AFM onderzoekt vanaf 2016 ook de 'werking' van de verbetermaatregelen, namelijk of visie, beleid en procedures zijn ingevoerd en worden nageleefd in de praktijk. Als blijkt dat de accountantsorganisaties onvoldoende voortgang boeken, kunnen formele handhavingsmaatregelen volgen.

Daarnaast voert de AFM reguliere onderzoeken uit naar de kwaliteit van de wettelijke controles door OOB-accountantsorganisaties. Naar verwachting zal de eerstvolgende rapportage over de kwaliteit van de controle van de Big 4-accountantsorganisaties in de tweede helft van 2016 publiek worden. In 2016 begint de AFM met het uitvoeren van geschiktheitsstoetsingen van alle zittende en nieuwe bestuurders en commissarissen van OOB-accountantsorganisaties. Vanzelfsprekend zal de AFM hierbij ook de rol die deze personen vervullen bij de veranderprocessen binnen de OOB-accountantsorganisatie betrekken.

Inhoudsopgave

1.	Inleiding.....	5
2.	Conclusies van de AFM.....	10
3.	Toelichting per module	29
4.	Toelichting maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'	52
5.	Beschrijving van het onderzoek	77
6.	Bijlage I: Scoretabellen	85

1. Inleiding

In de periode april tot en met september 2015 heeft de Autoriteit Financiële Markten (AFM) onderzoek uitgevoerd bij accountantsorganisaties met een vergunning om organisaties van openbaar belang (OOB's) te controleren (OOB-accountantsorganisaties). In de afgelopen jaren is gebleken dat in de gehele sector een fundamentele verandering noodzakelijk is om de kwaliteit van wettelijke controles te verbeteren. Het onderzoek richtte zich op de ingezette verandering met bijbehorende toekomstgerichte verbetermaatregelen van de OOB-accountantsorganisaties. In het onderzoek zijn de volgende OOB-accountantsorganisaties betrokken: Accon avm controlepraktijk B.V. (Accon), Baker Tilly Berk N.V. (BTB), BDO Audit & Assurance B.V. (BDO), Deloitte Accountants B.V. (Deloitte), Ernst & Young Accountants LLP (EY), Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V. (GT), KPMG Accountants N.V. (KPMG), Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V. (Mazars) en PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (PwC).¹

Deze OOB-accountantsorganisaties spelen een belangrijke rol in de Nederlandse financiële markten. Zij bieden met hun controleverklaring zekerheid over de betrouwbaarheid van de financiële verantwoordingen van alle ondernemingen die als OOB worden aangemerkt: beursgenoteerde rechtspersonen, banken en (her)verzekeraars. Daarnaast hebben de negen OOB-accountantsorganisaties in het onderzoek gezamenlijk het grootste aandeel in de Nederlandse markt van wettelijke controles. Zij verrichten in totaal circa 66 procent van alle wettelijke controles in Nederland. Verder nemen zij circa 85 procent van de totale omzet voor hun rekening die Nederlandse accountantsorganisaties behalen met het verrichten van wettelijke controles.² Dit onderzoek heeft dus geen betrekking op de zogenoemde niet-OOB-accountantsorganisaties.

Dit onderzoek naar de opzet van de ingezette verandering en toekomstgerichte verbetermaatregelen is een themaonderzoek. Het onderzoek richt zich op meerdere aspecten die bijdragen aan of invloed hebben op de zorgplicht die op de accountantsorganisatie rust. Dit rapport bevat de observaties en conclusies van de AFM over de ingezette verandering en toekomstgerichte verbetermaatregelen van de OOB-accountantsorganisaties, weergegeven in een dashboard met scores op zeven modules.

¹ Ook SMA Accountants N.V. (SMA) beschikt over een OOB-vergunning. Aangezien SMA geen wettelijke controles verricht, is deze accountantsorganisatie in dit onderzoek buiten beschouwing gelaten.

² Deze percentages zijn ontleend aan de informatie die alle vergunninghoudende accountantsorganisaties hebben verstrekt aan de AFM in de AFM Monitor Accountantsorganisaties 2015. Zie ook het rapport 'Sector in beeld - Marktanalyse accountantsorganisaties 2010-2014' van 14 september 2015.

Aanleiding

De AFM heeft naar aanleiding van eerdere onderzoeken³ de OOB-accountantsorganisaties opgeroepen een grondige oorzakenanalyse uit te voeren en passende verbetermaatregelen door te voeren. In reactie op deze eerdere onderzoeken hebben de OOB-accountantsorganisaties verbetermaatregelen beschreven die zij inmiddels hadden ingevoerd of van plan waren te nemen. Vervolgens heeft de door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) ingestelde werkgroep 'Toekomst accountantsberoep' in september 2014 in haar rapport 'In het publiek belang' maatregelen voorgesteld ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole. De OOB-accountantsorganisaties hebben zich alle gecommitteerd aan het implementeren van de voorgestelde maatregelen in hun organisaties. Ook IFIAR, de internationale organisatie van toezichthouders op accountantsorganisaties, heeft de onderwerpen oorzakenanalyse en governance van accountantsorganisaties op haar agenda gezet en recent (april 2015) op een bijeenkomst in Taipei besproken.

Een van de maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang' betreft het voorstel dat de AFM de invoering van de in dat rapport beschreven maatregelen betreft in haar toezicht. Verder wordt in het rapport 'In het publiek belang' vermeld dat de publieke rapporten van de AFM, die sinds vorig jaar specifieke uitkomsten over de afzonderlijke onderzochte accountantsorganisaties bevatten, tegemoetkomen aan de behoefte van stakeholders aan specifieke en concrete informatie over de maatregelen die de accountantsorganisaties en de toezichthouder nemen bij geconstateerde onvoldoende kwaliteit. De minister van Financiën bevestigt in zijn brief aan de Tweede Kamer over de evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) dat het in eerste instantie aan de sector zelf is de noodzakelijke verbetermaatregelen voortvarend en effectief te implementeren. Verder schrijft de minister dat de AFM gaat toezien op die implementatie en voor elke accountantsorganisatie zal toetsen of de maatregelen snel geïmplementeerd worden en het beoogde effect hebben. Met dit onderzoek geeft de AFM invulling aan haar wettelijke taak als toezichthouder en aan de oproep van de sector zelf om de implementatie van verbetermaatregelen te beoordelen en daarover kantoor specifiek te rapporteren.

Dashboard

De uitkomsten van dit onderzoek zijn weergegeven in de vorm van een dashboard, bestaande uit zeven onderwerpen (modules) en daaraan toegekende scores. De AFM heeft in haar onderzoek zeven modules benoemd die aansluiten bij het systeem waarbinnen wettelijke controles worden uitgevoerd en waarbinnen veranderingen nodig zijn om de kwaliteit van wettelijke controles te verbeteren en ook duurzaam te waarborgen.

³ Zie bijvoorbeeld de publieke rapporten van 25 september 2014 'Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties' en van 21 maart 2013 'Kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking bij negen OOB-vergunninghouders'.

De modules zijn:

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

De AFM heeft voor deze modules doelstellingen geformuleerd op de (middel)lange termijn en verwachtingen voor 2015.⁴ Deze zijn gebaseerd op de toepasselijke wet- en regelgeving (in het bijzonder van de zorgplicht, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere en beheerste bedrijfsvoering), 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 deze onderzoeken hebben geformuleerd.

Per module heeft de AFM onderzocht of de OOB-accountantsorganisaties voldoen aan de verwachtingen voor 2015. 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 een onontbeerlijke basis voor de adequate *werking*: worden de visie, het beleid, de procedures en de beschrijvingen ook nageleefd in de praktijk? En hebben die uiteindelijk ook het gewenste effect op de kwaliteit van wettelijke controles? De AFM heeft in dit onderzoek nog niet de werking getoetst, maar zal dit vanaf 2016 wel gaan doen.

De AFM heeft per module de opzet van de verandering en de verbetermaatregelen beoordeeld, daarvoor een score bepaald en in het dashboard opgenomen. Het oordeel van de AFM is weergegeven in een score van 1 tot 5. De betekenis van de vijf scores is weergegeven in onderstaande tabel.

⁴ Zie paragraaf 5.4 voor een nadere toelichting op de totstandkoming van de doelstellingen en verwachtingen. De geformuleerde doelstellingen voor de (middel)lange termijn zijn per module weergegeven in bijlage I.

Tabel 1. 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.

Deze scores hebben dus betrekking op de *opzet* van de verandering en de verbetermaatregelen. De scores zijn geen maatstaf voor hoe de concrete praktijkinvulling en werking van die verandering en verbetermaatregelen is of gaat zijn. Evenmin heeft de AFM in dit onderzoek een oordeel gevormd over de kwaliteit van de wettelijke controles die de OOB-accountantsorganisaties hebben verricht. Een dergelijk oordeel zal in toekomstige rapporten tot uitdrukking komen en waar mogelijk zal de AFM daarin proberen verbanden te identificeren tussen verandering en verbetermaatregelen enerzijds en de kwaliteit van uitgevoerde wettelijke controles anderzijds.

Maatregelen rapport 'In het publiek belang'

Naast de toetsing van de verwachtingen van de AFM voor 2015, 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 AFM heeft in haar onderzoek de 25 maatregelen betrokken waarvoor het initiatief voor de invoering (mede) ligt bij de OOB-accountantsorganisaties.⁵ De informatie die de AFM daarover van de OOB-accountantsorganisaties heeft ontvangen, heeft zij inhoudelijk beoordeeld. Daarbij heeft de AFM vastgesteld of de OOB-accountantsorganisaties voldoen aan de geformuleerde verwachtingen van de NBA op 1 mei 2015 en daarnaast of de OOB-accountantsorganisaties 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 ook 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 Voor de overige 28 maatregelen ligt het initiatief voor de invoering bij andere partijen, zoals 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.

Vervolg

Met dit onderzoek heeft de AFM inzicht gekregen in de opzet van de verandering en de verbetermaatregelen bij de OOB-accountantsorganisaties. Op basis van dit inzicht kan de AFM geïnteresseerden, zoals gebruikers van jaarrekeningen en de wet- en regelgever, in dit generieke rapport informeren. Verder stelt dit inzicht de AFM in staat de reeds met de OOB-accountantsorganisaties gestarte dialoog te intensiveren over het veranderproces bij hun organisaties. Verloopt het veranderproces voortvarend en doortastend genoeg? Zijn andere of aanvullende maatregelen nodig (nu of in de toekomst)?

Vanaf 2016 zal de AFM vervolgonderzoeken uitvoeren die ook betrekking hebben op de *werking* van de verandering en de verbetermaatregelen: worden de visie, het beleid, de procedures en de beschrijvingen zoals in opzet bepaald ook echt nageleefd in de praktijk? Daarvoor zullen per module verwachtingen worden geformuleerd die zijn afgeleid van de doelstellingen voor de (middel)lange termijn van de desbetreffende module. Deze verwachtingen dienen als basis voor de scores in het dashboard van 2016. Indien de AFM concludeert dat een OOB-accountantsorganisatie onvoldoende voortgang of doortastendheid betracht bij de implementatie van de verbetermaatregelen, zal de AFM overwegen formele handhavingsmaatregelen te nemen om de benodigde voortvarende en doortastende implementatie verder af te dwingen, zowel in opzet als in werking.

Daarnaast voert de AFM reguliere onderzoeken uit naar de kwaliteit van de wettelijke controles door OOB-accountantsorganisaties. Naar verwachting zal de eerstvolgende rapportage over de kwaliteit van de controle van de Big 4-accountantsorganisaties in de tweede helft van 2016 publiek worden. In 2016 begint de AFM met het uitvoeren van geschiktheitsstoetsingen van alle zittende en nieuwe bestuurders en commissarissen van OOB-accountantsorganisaties. Vanzelfsprekend zal de AFM hierbij ook de rol die deze personen vervullen in het vormgeven en uitvoeren van de veranderprocessen en het implementeren van verbetermaatregelen binnen de OOB-accountantsorganisatie betrekken.

Leeswijzer

Dit rapport is als volgt opgebouwd. Hoofdstuk 1 betreft de inleiding. Hoofdstuk 2 beschrijft de conclusies, het vervolg na en de beperkingen van dit onderzoek. Hoofdstuk 3 bevat de scores per module met de daarbij behorende toelichting. Hoofdstuk 4 beschrijft de bevindingen van de AFM over de implementatie van de maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'. Hoofdstuk 5 bevat een uitgebreidere beschrijving van de aanleiding, doelstelling, opzet en uitvoering van het onderzoek. Bijlage I bevat de scoretabellen die de AFM heeft toegepast bij het toekennen van scores zoals vermeld in hoofdstuk 3. De reacties van de negen OOB-accountantsorganisaties zijn te vinden op de website van de AFM.

2. Conclusies van de AFM

Dit hoofdstuk bevat de conclusies van de AFM naar aanleiding van de beoordeling van de zeven modules aan de hand van twee overkoepelende thema's (paragraaf 2.1-2.2), van de implementatie van de maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang' (paragraaf 2.3) en een overzicht van de totaalconclusies met aandachtspunten per OOB-accountantsorganisatie (paragraaf 2.4). Ten slotte beschrijft dit hoofdstuk het vervolg na afronding van dit onderzoek (paragraaf 2.5) en de beperkingen van dit onderzoek (paragraaf 2.6).

2.1 Totaalbeeld *opzet* verandering en verbetermaatregelen OOB-accountantsorganisaties

De AFM heeft de door de OOB-accountantsorganisaties verstrekte informatie beoordeeld en op basis van die beoordeling scores toegekend aan de verschillende onderdelen van de zeven modules. In tabel 2 zijn de 'totaalscores' (de gemiddelde score van de zeven modules) voor de **opzet** van de verandering en de verbetermaatregelen van de OOB-accountantsorganisaties weergegeven.⁶

Tabel 2. Totaalscores dashboard 2015

Totaal	Score
KPMG Accountants N.V.	4,6
Ernst & Young Accountants LLP	4,1
Deloitte Accountants B.V.	4,0
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	4,0
BDO Audit & Assurance B.V.	3,5
Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.	3,0
Baker Tilly Berk N.V.	2,9
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.	2,8
Accon avm controlepraktijk B.V.	1,7
Gemiddelde	3,4

⁶ De totaalscore is 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.

De AFM constateert dat bijna alle OOB-accountantsorganisaties serieuze stappen hebben gezet om fundamenteel te veranderen en te verbeteren sinds de publicatie van het rapport 'Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties' van de AFM en het rapport 'In het publiek belang' van de werkgroep 'Toekomst accountantsberoep'.

De vijf grootste accountantsorganisaties, de Big 4 en BDO, lopen voorop met de uitwerking van de verbetermaatregelen in visie, beleid en procedures en de daarvoor benodigde aanpak voor verandering in cultuur en gedrag. Deze accountantsorganisaties hebben allemaal een totaalscore van afgerond een vier of hoger, variërend van 3,5 voor BDO tot 4,6 voor KPMG. Dit betekent dat zij naar het oordeel van de AFM voor **de meeste** modules en voor **de meeste** relevante elementen **geheel** voldoen aan de geformuleerde verwachting voor 2015. In zowel de totaalscores als in de scores van individuele modules zijn wel verschillen zichtbaar tussen deze vijf accountantsorganisaties. Voor alle vijf de organisaties zijn er volgens de AFM op meerdere modules nog aandachtspunten om volledig aan de verwachting te voldoen. De aandachtspunten verschillen per module voor elk van deze organisaties, zowel qua aard als qua intensiteit van de stappen die nog gezet moeten worden. Wij verwijzen hiervoor naar paragraaf 2.4 van dit rapport.

De OOB-accountantsorganisaties die hierop volgen (BTB, GT en Mazars), hebben een totaalscore rond de drie. Dit betekent dat deze accountantsorganisaties naar het oordeel van de AFM voor **de meeste** modules en voor **de meeste** relevante elementen **gedeeltelijk** voldoen aan de geformuleerde verwachting voor 2015. De verschillen tussen zowel de totaalscores als de scores van individuele modules binnen deze groep zijn relatief beperkt. Op moduleniveau zijn uitschieters zichtbaar naar zowel vier- als twee-scores. Een score twee op moduleniveau betekent dat er onvoldoende is voldaan aan de verwachtingen voor 2015. Voor deze drie OOB-accountantsorganisaties is naar de mening van de AFM op alle modules nog een forse inzet nodig om volledig aan de verwachting te voldoen. Dit geldt des te meer indien wordt vooruitgeblikt naar de volgende fase waarin ook de werking van de verbetermaatregelen door de AFM zal worden beoordeeld. De aandachtspunten zijn per accountantsorganisatie en per module verschillend, zowel qua aard als qua intensiteit van de stappen die nog gezet moeten worden. Wij verwijzen hiervoor naar paragraaf 2.4 van dit rapport.

Ten slotte constateert de AFM dat één OOB-accountantsorganisatie achter loopt in de markt (Accon). Deze accountantsorganisatie voldoet naar het oordeel van de AFM op alle modules **onvoldoende** aan de geformuleerde verwachting voor 2015. Zij heeft naar het oordeel van de AFM tot op heden nog nauwelijks uitwerking gegeven aan de verbetermaatregelen in visie, beleid en procedures en de daarvoor benodigde aanpak tot verandering in cultuur en gedrag. Accon zelf heeft aangegeven de aanbevelingen uitermate serieus te nemen, het tempo fiks te hebben opgeschroefd en versnel te hebben geïnvesteerd in menskracht en systemen.

2.2 Veranderthema's

In de zeven modules van het dashboard onderkent de AFM twee overkoepelende veranderthema's. Een thema bevat modules of onderdelen daarvan die in belangrijke mate inhoudelijk met elkaar zijn verweven. De AFM heeft een score per thema bepaald op basis van de

deelscores per onderdeel die hierna worden toegelicht met wegingsfactoren zoals vermeld in de scoretabellen in de bijlage bij dit rapport.

De conclusies en observaties van de AFM hebben voornamelijk betrekking op de volgende twee thema's:

- *Verandering en cultuur.* Dit thema ziet vooral op de inhoud van de verandering, de rol van het bestuur daarin, het proces en de inbedding in de organisatie en brengt de scores op de volgende onderdelen samen:
 - de verandervisie en veranderaanpak gebaseerd op een diepgaande oorzakenanalyse (module 7 *Verandering*);
 - de stelselmatige inbedding van het doen van oorzakenanalyses in de organisatie (onderdeel van module 3 *Stelsel van kwaliteitsbeheersing*);
 - de beschrijving van de kwaliteitsgerichte cultuur, de uitgangspunten voor het doen van cultuuronderzoek en de wijze waarop het beleid op het gebied van beoordelen, belonen, promoveren en sanctioneren bijdraagt aan een kwaliteitsgerichte cultuur (module 2 *Kwaliteitsgerichte cultuur*); en
 - de beschrijving van de op kwaliteit gerichte visie van het bestuur en van de rol van het bestuur in het uitdragen van de kwaliteitsgerichte cultuur (onderdelen van module 1 *Bestuur*).
- *Governance en beheersing.* Dit thema ziet vooral op de structuur waarmee de organisatie zorgt dat zij een kwaliteitsgerichte visie en cultuur borgt en monitort en brengt de scores op de volgende onderdelen samen:
 - de bevoegdheden van het interne toezichtsorgaan, de wijze waarop invulling is gegeven aan de begrippen gezag, tijd, kennis en ervaring van het interne toezichtsorgaan en de waarborgen voor de onafhankelijkheid van het interne toezichtsorgaan (module 4 *Intern toezicht*);
 - de beschrijving van het 'in control' zijn van de organisatie en de wijze waarop invulling is gegeven aan de begrippen diversiteit, gezag, tijd, kennis en ervaring van het bestuur (onderdelen van module 1 *Bestuur*);
 - de wijze waarop kennis en vaardigheden van accountants en andere medewerkers op peil worden gehouden (onderdeel van module 3 *Stelsel van kwaliteitsbeheersing*);
 - de identificatie en analyse van factoren die de kwaliteit van wettelijke controles positief en negatief kunnen beïnvloeden en die samenhangen met het onderdeel uitmaken van een (inter)nationaal netwerk (module 6 *Netwerk*).

Deze twee thema's worden in onderstaande paragrafen verder uitgewerkt.

2.2.1 Verandering en cultuur

De gemiddelde scores van alle OOB-accountantsorganisaties op de module-onderdelen die betrekking hebben op 'verandering en cultuur' zijn weergegeven in onderstaande tabel.

Tabel 3. Gemiddelde scores 'verandering en cultuur'

Verandering en cultuur	Score
KPMG Accountants N.V.	4,6
Deloitte Accountants B.V.	3,5
Ernst & Young Accountants LLP	3,4
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	3,4
BDO Audit & Assurance B.V.	3,2
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.	2,6
Baker Tilly Berk N.V.	2,5
Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.	2,4
Accon avm controlepraktijk B.V.	1,3
Gemiddelde	3,0

De gemiddelde totaalscore voor dit thema (3,0) en de aanzienlijke spreiding daarin (van 1,3 tot 4,6) geven aan dat de meeste OOB-accountantsorganisaties hierin nog (grote) stappen hebben te zetten en slechts gedeeltelijk voldoen aan de verwachtingen voor 2015. De AFM ziet dat de grootste accountantsorganisaties (Big 4 en BDO) hierin verder zijn dan de groep OOB-accountantsorganisaties die daarop volgt.

De AFM heeft in dit onderzoek vastgesteld dat de OOB-accountantsorganisaties zich bewuster zijn geworden van het belang van cultuur en gedrag voor het realiseren van kwaliteitsdoelstellingen. Dit is een belangrijke aanvulling op de aandacht die er is voor de meer technische onderdelen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de organisatiestructuur. Dit bewustzijn uit zich bijvoorbeeld in de toon aan de top en de aard van de verbetermaatregelen die steeds meer gericht zijn op cultuur en gedrag.

De AFM constateert dat de OOB-accountantsorganisaties bezig zijn met het herijken van hun visie op kwaliteit, de verankering van het publiek belang in de missie van de organisatie en het bepalen van wat dit betekent voor de gewenste cultuur en het gedrag van de medewerkers.

De AFM is van mening dat inzicht in wanneer kwaliteit toereikend is, gewenst is. Het geeft daarmee ook inzicht in welk gedrag nodig is om tot een kwaliteitsgerichte cultuur te komen. Het merendeel van de OOB-accountantsorganisaties heeft dit concrete niveau in hun uitwerking van de kwaliteitsgerichte visie en cultuur nog niet geheel bereikt.

Verder constateert de AFM dat de meeste OOB-accountantsorganisaties nog een uitwerkings- of verdiepingsslag hebben te maken waar het gaat om de inbedding van kwaliteit en gewenst gedrag in (kwaliteits)processen en procedures. De AFM vindt dat de rol van kwaliteit in het beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctioneringsbeleid nog verder vergroot moet worden, zodat dit beleid een grotere bijdrage levert aan een kwaliteitsgerichte cultuur.

De benodigde verandering is door bijna alle OOB-accountantsorganisaties ingezet. De AFM ziet verschillen in de aanpakken die accountantsorganisaties kiezen. Dat er verschillen zijn, is goed verklaarbaar en logisch. De AFM verwacht niet dat accountantsorganisaties voor hun veranderaanpak één blauwdruk of één specifiek model volgen. De AFM begrijpt dat iedere accountantsorganisatie functioneert en verandert in haar eigen context. Wel stelt de AFM vast dat slechts een beperkt aantal OOB-accountantsorganisaties voor alle onderdelen van de organisatie een evenwichtig en consistent plan hebben uitgewerkt. De overige OOB-accountantsorganisaties hebben hiermee moeite. Deze accountantsorganisaties lijken hierbij weinig expertise van andere disciplines of externe ondersteuning te gebruiken. Dat geldt ook voor de uitvoering van een cultuuronderzoek. De AFM heeft enkele goede voorbeelden gezien, maar constateert ook dat het merendeel van de accountantsorganisaties nog geen volledig consistente en evenwichtige aanpak voor een cultuurmeting heeft ontwikkeld.

De AFM constateert dat bij het merendeel van de OOB-accountantsorganisaties het instrument van oorzakenanalyses onvoldoende is gebruikt als basis voor de veranderaanpak. In een oorzakenanalyse wordt onderzocht wat de dieperliggende oorzaken zijn die ten grondslag liggen aan de kwaliteit van wettelijke controles. Dit kunnen zowel kwaliteitsverhogende als kwaliteitsbelemmerende factoren betreffen. Verder wordt nog steeds het instrument van oorzakenanalyses zeer verschillend ingezet. Enkele OOB-accountantsorganisaties hebben het afgelopen jaar een degelijk proces ingericht om op continue basis inzicht te krijgen in de oorzaken van factoren die de kwaliteit van de controle positief of negatief beïnvloeden. Desalniettemin vereisen de oorzakenanalyses van de meeste OOB-accountantsorganisaties naar de mening van de AFM nog verbetering. De AFM is verder van mening dat deze accountantsorganisaties de oorzakenanalyses nog te weinig gebruiken om positieve prikkels voor de kwaliteit te herkennen en deze inzichten bijvoorbeeld gebruiken in de vormgeving van een lerende organisatie. De AFM constateert ook dat bij meerdere OOB-accountantsorganisaties de oorzakenanalyses zich nog primair richten op een individuele externe accountant en te weinig richten op andere meer organisatiebrede aspecten zoals governance en cultuur.

2.2.2 Governance en beheersing

De gemiddelde scores van alle OOB-accountantsorganisaties op de module-onderdelen die betrekking hebben op 'governance en beheersing' zijn weergegeven in onderstaande tabel.

Tabel 4. Gemiddelde scores 'governance en beheersing'

Governance en beheersing		Score
Ernst & Young Accountants LLP		4,8
KPMG Accountants N.V.		4,7
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.		4,6
Deloitte Accountants B.V.		4,5
BDO Audit & Assurance B.V.		3,9
Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.		3,7
Baker Tilly Berk N.V.		3,5
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.		3,3
Accon avm controlepraktijk B.V.		2,0
Gemiddelde		3,9

De gemiddelde totaalscore voor dit thema (3,9) en de spreiding daarin (van 2,0 tot 4,8) geeft aan dat het merendeel van de accountantsorganisaties voor dit thema al verder zijn om aan de verwachting voor 2015 te voldoen dan voor het thema 'verandering en cultuur', maar ook dat enkele OOB-accountantsorganisaties hierin nog (aanzienlijke) stappen hebben te zetten.

Governance

Accountantsorganisaties hebben een specifieke structuur waarbinnen de partners op basis van een gezamenlijk belang in ondernemerschap met elkaar samenwerken. De AFM heeft, net als de werkgroep 'Toekomst accountantsberoep', uitgesproken dat zij van mening is dat het partnermodel van accountantsorganisaties moet worden versterkt met algemeen aanvaarde principes van goed ondernemingsbestuur ('corporate governance'). De inrichting van een raad van commissarissen (rvc) met externe onafhankelijke leden is daarin een belangrijke stap, waarmee een kritische blik op de eigen organisatie en cultuur wordt gestimuleerd die ervoor kan zorgen dat de accountantsorganisatie het publiek belang centraal stelt. Ook wordt het mandaat van het bestuur minder afhankelijk van de voorkeuren van partners of aandeelhouders en wordt de geschiktheid van bestuurders in een bredere context gewogen. Hiermee kan een rvc bijdragen aan het mitigeren van mogelijke prikkels die de controlekwaliteit negatief beïnvloeden. Bovendien kan een rvc bijdragen aan meer focus op de lange termijn in de besluitvorming binnen de accountantsorganisatie.

De AFM constateert dat bijna alle accountantsorganisaties stappen hebben gemaakt met de versterking van hun governance en de inrichting van een rvc. De AFM onderkent dat er een spanningsveld kan bestaan dat voortkomt uit de specifieke eigenheid van een partnermodel

waarin de partners enerzijds aandeelhouder van de onderneming zijn en anderzijds zelf de kwaliteit van de dienstverlening bepalen. Het onderkennen hiervan is volgens de AFM essentieel om de rvc voldoende stevig te positioneren binnen de organisatie. Het merendeel van de OOB-accountantsorganisaties heeft laten zien ook in dit spanningsveld belangrijke bevoegdheden van de partners (vertegenwoordigd in de algemene vergadering van aandeelhouders (ava) en het bestuur) over te dragen aan de rvc, zoals het goedkeuren van partnerbenoemingen en de strategische kwaliteitsvisie.

De AFM constateert verder dat het merendeel van de OOB-accountantsorganisaties een duidelijk beeld heeft over de benodigde randvoorwaarden voor het goed functioneren van een rvc, zoals voldoende tijd, kennis en ervaring en gezag van de rvc-leden. Bij enkele accountantsorganisaties verdienen deze randvoorwaarden concretere uitwerking naar de specifieke kenmerken van een accountantsorganisatie. Dat geldt ook voor de onafhankelijkheid van de rvc. Meerdere accountantsorganisaties hebben naar de mening van de AFM nog onvoldoende in detail een specifiek voor de desbetreffende accountantsorganisatie van toepassing zijnde uitwerking gegeven aan de onafhankelijkheid van de rvc. Zowel als het gaat om de onafhankelijkheid ten opzichte van controlecliënten als ten opzichte van de accountantsorganisatie. Om als rvc objectief en geloofwaardig zijn rol naar de maatschappij te vervullen hecht de AFM aan concrete en specifiek op de accountantsorganisatie van toepassing zijnde regels voor de rvc. Hierdoor kunnen er geen misverstanden ontstaan over de volledig onafhankelijke opstelling van de rvc.⁷

De AFM heeft bij het toekennen van de scores in dit onderzoek niet de reikwijdte van de door de sector zelf opgestelde onafhankelijkheidsbepalingen ten opzichte van controlecliënten meegewogen. Moeten rvc-leden bijvoorbeeld volledig onafhankelijk zijn van *alle* controlecliënten van de accountantsorganisatie of zijn de onafhankelijkheidsregels beperkt tot een specifieke en beperkte groep controlecliënten? De AFM is van mening dat een nadere dialoog over deze reikwijdte noodzakelijk is, omdat zij het aanbrengen van een te rigide beperking niet goed uitlegbaar acht naar de maatschappij.

De AFM heeft in dit onderzoek nadrukkelijk geen oordeel gevormd over de geschiktheid van de reeds geïnstalleerde rvc's en hun leden. De uitvoering van een dergelijke geschiktheidstoets start de AFM naar verwachting in 2016 op basis van nieuwe wetgeving hiervoor.

Beheersing

Ten aanzien van de beheersing van de accountantsorganisatie ziet de AFM dat de OOB-accountantsorganisaties een kentering maken naar een bredere visie op 'in control', die naast de instrumentele en organisatie-aspecten ook nadrukkelijk aandacht heeft voor kwaliteit en gedragsaspecten. De AFM heeft een aantal goede voorbeelden gezien van modellen om de veranderingen continu te monitoren en waar nodig interventies uit te voeren. Tegelijkertijd neemt de AFM bij meerdere accountantsorganisaties waar dat de beheersingsactiviteiten op de

⁷ Bij het opstellen van de huidige onafhankelijkheidsregels (de ViO) is geen rekening gehouden met de versterking van het interne toezicht binnen accountantsorganisaties door het instellen van een rvc.

korte en de lange termijn nog niet altijd goed op elkaar aansluiten. Zo constateert de AFM bijvoorbeeld de situatie waarin de visie van de accountantsorganisatie op 'in control' zijn zich (ook) richt op het in continuïteit waarborgen van de kwaliteit op de lange termijn, terwijl de monitoring nog vooral op de korte termijn is gericht. Aan de andere kant ziet de AFM ook de situatie dat accountantsorganisaties te weinig focus lijken te hebben op noodzakelijke maatregelen op de korte termijn om de 2014/2015-controles met voldoende kwaliteit uit te voeren. Accountantsorganisaties staan nog voor een uitdaging om in aanvulling op de bestaande compliancestructuur een structuur te ontwikkelen die de organisatie inzicht geeft of zij ook op lange termijn en op een breder terrein in control is dan uitsluitend op de instrumentele aspecten van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Bovendien moet deze structuur ook monitoren of maatregelen, zoals gepland, op de korte termijn worden ingevoerd.

De AFM vindt het belangrijk dat accountantsorganisaties onderkennen in welk spanningsveld zij opereren. Het feit dat zij onderdeel zijn van een netwerk is daarbij een belangrijk gegeven. Zij werken binnen een nationaal netwerk samen met andere disciplines op een breed terrein van fiscaal, financieel, IT, organisatorisch en soms juridisch advies. Daarnaast zijn bijna alle OOB-accountantsorganisaties onderdeel van een internationaal netwerk. De manier van werken in Nederland wordt in meer of mindere mate, afhankelijk van de wijze van samenwerking binnen het internationale netwerk, door het internationale netwerk beïnvloed. De inherente spanningen die het opereren binnen een netwerk met zich meebrengen zijn belangrijke input voor bijvoorbeeld het 'in control' zijn van de accountantsorganisatie en de agenda van de rvc. De AFM constateert dat de Big 4-accountantsorganisaties de invloed van zowel het nationale als internationale netwerk op de kwaliteit van hun controles onderkennen. Voor de overige OOB-accountantsorganisaties is de AFM van mening dat meer aandacht nodig is voor een grondige analyse van de spanningsvelden, zoals gemeenschappelijke strategie en groeidoelstellingen, die de kwaliteit mogelijk negatief beïnvloeden. Ook vindt de AFM dat deze OOB-accountantsorganisaties hun inzicht kunnen vergroten in hoe het netwerk kan bijdragen aan de kwaliteit van de wettelijke controle.

2.3 Maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'

De AFM heeft in dit onderzoek geconstateerd dat de negen OOB-accountantsorganisaties serieus bezig zijn met de implementatie van de maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'. De mate waarin zij hierin voortgang hebben gemaakt verschilt.

Vergelijkbaar met de conclusies van de AFM op de zeven modules van het dashboard, lopen de vijf grootste accountantsorganisaties (de Big 4 en BDO) voorop bij de implementatie van de maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'. Zij voldoen aan het merendeel van de verwachtingen die de NBA per 1 mei 2015 had geformuleerd. Bovendien hebben zij ook reeds een aanvang gemaakt met een groot deel van de later te implementeren onderdelen van de maatregelen. De overige OOB-accountantsorganisaties zijn ook hier volgend. Zij voldoen in mindere mate aan de verwachtingen die de NBA per 1 mei 2015 heeft geformuleerd en hebben nog maar zeer beperkt invulling gegeven aan de later te implementeren onderdelen van de maatregelen.

Een aantal maatregelen, vooral die betrekking hebben op de onderwerpen 'cultuur en gedrag' en 'beoordelen en belonen', omvatten het evalueren van de huidige situatie en het bedenken welke wijzigingen nodig zijn om volledig aan de maatregelen te kunnen voldoen. De meeste OOB-accountantsorganisaties voldoen aan de verwachtingen die de NBA per 1 mei 2015 had geformuleerd voor deze maatregelen.

Voor de maatregelen met betrekking tot de onderwerpen 'governance' en 'kwaliteit meten en verbeteren' waren de verwachtingen van de NBA meer gericht op concrete acties van accountantsorganisaties. Daarbij heeft de AFM voor meerdere OOB-accountantsorganisaties geconcludeerd dat deze acties, al dan niet op onderdelen, nog niet voldoen aan de verwachtingen die de NBA had geformuleerd.

De maatregelen met betrekking tot het onderwerp 'governance' vragen van OOB-accountantsorganisaties dat zij in opzet alle aspecten geregeld hebben om in de nabije toekomst een rvc effectief te laten functioneren. Dit vereist bijvoorbeeld profielschetsen, statutenwijzigingen, reglementen, taakomschrijvingen en andere organisatorische maatregelen. Hierbij stelt het rapport 'In het publiek belang' dat accountantsorganisaties aansluiting dienen te zoeken bij de Nederlandse Corporate Governance Code (de Code). Dit betreft daarmee om het in opzet geregeld hebben van een groot aantal zeer gedetailleerde zaken. De AFM heeft bij meerdere OOB-accountantsorganisaties geconcludeerd dat zij nog niet al deze zaken volledig hebben geregeld.

Verschillende OOB-accountantsorganisaties hebben maatregelen als 'volledig geïmplementeerd' aangemerkt in de informatie die zij aan de AFM hebben verstrekt. Desondanks heeft de AFM voor enkele hiervan geconcludeerd dat de implementatie op onderdelen niet volledig in lijn is met de geformuleerde maatregelen in het rapport 'In het publiek belang'. Dit betreffen bijvoorbeeld de voorgestelde wijzigingen van het beleid voor het uitvoeren van opdrachtgerichte

kwaliteitsbeoordelingen (OKB-beleid). De maatregel in het rapport 'In het publiek belang' schrijft voor dat jaarlijkse van iedere controlepartner *meerdere* dossiers een OKB moeten ondergaan. Enkele OOB-accountantsorganisaties hebben bepaald dat jaarlijks *een* dossier of een bepaald *percentage* van dossiers van iedere controlepartner een OKB moeten ondergaan. Daarmee is echter nog niet gewaarborgd dat dit er *meerdere* per controlepartner zullen zijn. Een ander voorbeeld betreft de inrichting van het proces dat wordt gevolgd indien wordt vastgesteld dat controledossiers van een controlepartner niet aan de kwaliteitsvereisten voldoen. De maatregel in het rapport 'In het publiek belang' schrijft voor dat gedurende een periode van *twee* jaar uitvoering wordt gegeven aan een verbeterplan en dat het aantal OKB's sterk geïntensiveerd dient te worden. Na twee jaar dient een evaluatie plaats te vinden en bepaald te worden of de controlepartner tekeningsbevoegd kan blijven. Enkele OOB-accountantsorganisaties hebben in afwijking van deze maatregel bepaald dat gedurende *één* jaar uitvoering wordt gegeven aan verbeterplannen. Ook hebben enkele OOB-accountantsorganisaties niet expliciet bepaald dat de OKB's geïntensiveerd worden en expliciet bepaald wordt of de controlepartner tekeningsbevoegdheid kan blijven.

De AFM roept de OOB-accountantsorganisaties op de resterende onderdelen van de maatregelen voortvarend te implementeren. Daarbij acht de AFM het van belang dat de sector voor verschillende maatregelen evalueert of deze in de huidige formulering voldoen aan het doel dat de sector hiermee voor ogen heeft.

Een volledig overzicht van onze beoordeling van de implementatie van de maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang' vindt u in hoofdstuk 4 van dit rapport.

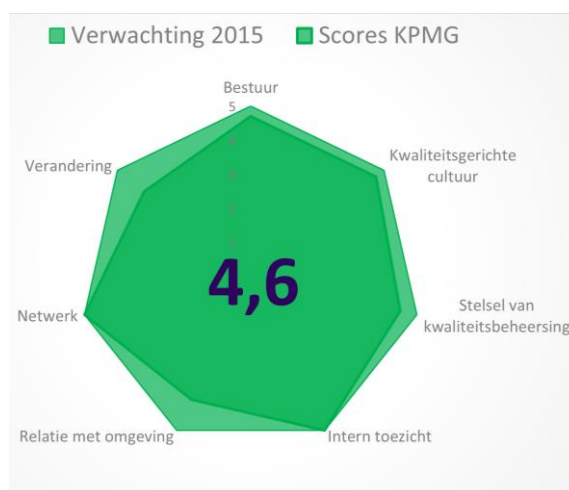
2.4 Conclusies en aandachtspunten per OOB-accountantsorganisatie

Deze paragraaf geeft per OOB-accountantsorganisatie de totaalscore weer en punten die volgens de AFM nog aandacht behoeven van de desbetreffende accountantsorganisatie.

Scores KPMG

KPMG scoort gemiddeld een 4,6 voor de zeven modules. Hiermee voldoet KPMG naar het oordeel van de AFM grotendeels aan de verwachtingen voor 2015. De volgende punten vragen aandacht van KPMG:

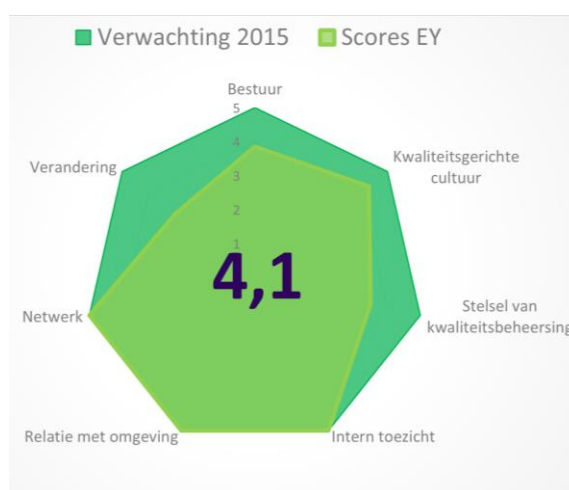
- de structurering van de rapportagelijijn naar het bestuur met betrekking tot het 'in control' zijn van de organisatie;
- het opstellen van een plan van aanpak voor de wijze waarop cultuuronderzoek wordt ingezet, onder andere om de veranderaanpak te ondersteunen.



Scores EY

EY scoort gemiddeld een 4,1 voor de zeven modules. Hiermee voldoet EY naar het oordeel van de AFM grotendeels aan de verwachtingen voor 2015. De volgende punten vragen aandacht van EY:

- het op een gestructureerde wijze verkrijgen van inzicht in:
 - de oorzaken van factoren die de kwaliteit positief en negatief beïnvloeden;
 - de mate waarin de organisatie in opzet in control is;
- de vertaling van de kwaliteitsgerichte visie in de bedrijfsprocessen en procedures en in concreet gewenst gedrag van medewerkers;
- het in lijn brengen van het sanctioneringsbeleid met de visie op de kwaliteitsgerichte cultuur.



Scores PwC

PwC scoort gemiddeld een 4,0 voor de zeven modules. Hiermee voldoet PwC naar het oordeel van de AFM grotendeels aan de verwachtingen voor 2015. De volgende punten vragen aandacht van PwC:

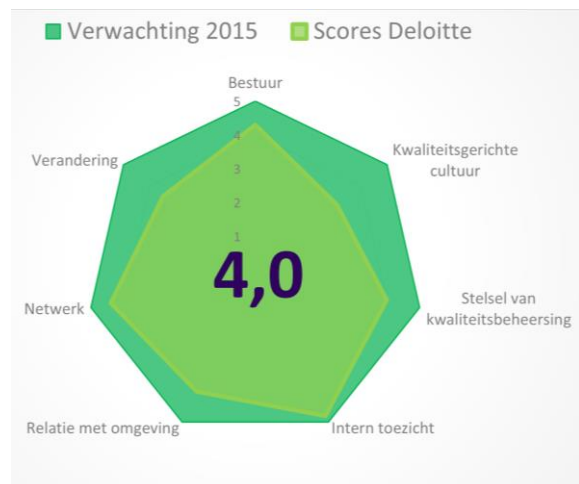
- de uitwerking van:
 - de verandervisie op een consistente en evenwichtige wijze om daarmee de gewenste cultuur te realiseren;
 - de kwaliteitsgerichte visie in concreet gewenst gedrag van de medewerkers;
 - de weging van kwaliteit in het beoordelings- en beloningsbeleid;
- de bepaling van wat de organisatie van haar bestuur verwacht met betrekking tot diversiteit, tijd, kennis en ervaring en gezag die passend zijn voor de organisatie.



Scores Deloitte

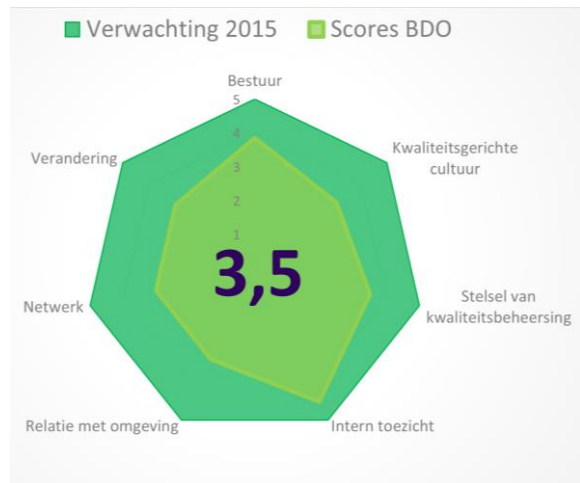
Deloitte scoort gemiddeld een 4,0 voor de zeven modules. Hiermee voldoet Deloitte naar het oordeel van de AFM grotendeels aan de verwachtingen voor 2015. De volgende punten vragen aandacht van Deloitte:

- het verkrijgen van inzicht in de actuele organisatiecultuur door het (laten) uitvoeren van een cultuuronderzoek;
- de vertaling van de kwaliteitsgerichte visie in concreet gewenst gedrag van medewerkers;
- de verankering in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van alle stappen van oorzakenanalyses;
- het beperken van het aantal interne leden van de rvc tot maximaal één, in lijn met de maatregelen zoals geformuleerd in het rapport 'In het publiek belang'.



Scores BDO

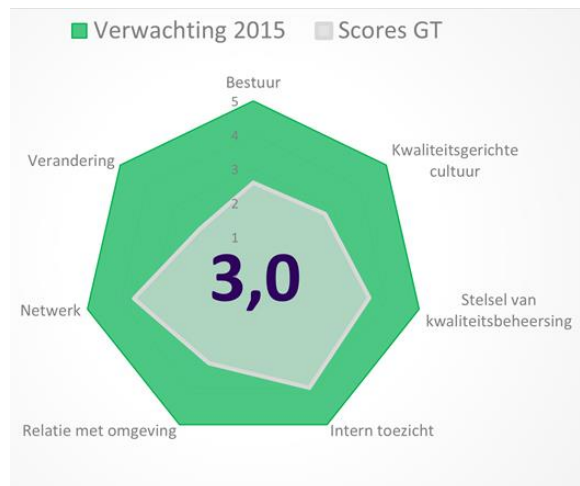
BDO scoort gemiddeld een 3,5 voor de zeven modules. Hiermee voldoet BDO naar het oordeel van de AFM gedeeltelijk aan de verwachtingen voor 2015. De volgende punten vragen aandacht van BDO:



- het verkrijgen van inzicht in:
 - de oorzaken die de kwaliteit van wettelijke controles positief en negatief beïnvloeden;
 - de actuele organisatiecultuur;
 - de kwaliteitsbelemmerende en verhogende factoren die samenhangen met het functioneren in een netwerk;
- het concretiseren van de verandervisie (wie, wat en hoe);
- de uitwerking van de kwaliteitsgerichte cultuur met betrekking tot het concreet gewenst gedrag van medewerkers in onderlinge samenwerking en lerend vermogen;
- de uitwerking van het 'in control' zijn van de organisatie met betrekking tot het monitoringinstrumentarium, de meetindicatoren en de rapportagelijijn naar het bestuur.

Scores GT

GT scoort gemiddeld een 3,0 voor de zeven modules. Hiermee voldoet GT naar het oordeel van de AFM gedeeltelijk aan de verwachtingen voor 2015. De volgende punten vragen aandacht van GT:



- het verkrijgen van inzicht in:
 - de oorzaken die de kwaliteit van wettelijke controles positief en negatief beïnvloeden;
 - de actuele organisatiecultuur;
 - de kwaliteitsbelemmerende en verhogende factoren die samenhangen met het functioneren in een netwerk;
- de uitwerking van het 'in control' zijn van de organisatie zowel met betrekking tot de reikwijdte als het monitoringinstrumentarium;
- het concretiseren van de verandervisie (wie, wat en hoe);
- de concrete uitwerking van:
 - het publiek belang in de kwaliteitsgerichte visie;

- de kwaliteitsgerichte cultuur met betrekking tot het concreet gewenst gedrag van de medewerkers en een daarop aansluitend beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctioneringsbeleid;
- de bepaling wat de organisatie van haar bestuur en commissarissen verwacht met betrekking tot diversiteit, tijd, kennis en ervaring en gezag die passend zijn voor de organisatie;
- de concretisering van de onafhankelijkheidsvereisten voor de rvc.

Scores BTB

BTB scoort gemiddeld een 2,9 voor de zeven modules. Hiermee voldoet BTB naar het oordeel van de AFM gedeeltelijk aan de verwachtingen voor 2015. De volgende punten vragen aandacht van BTB:

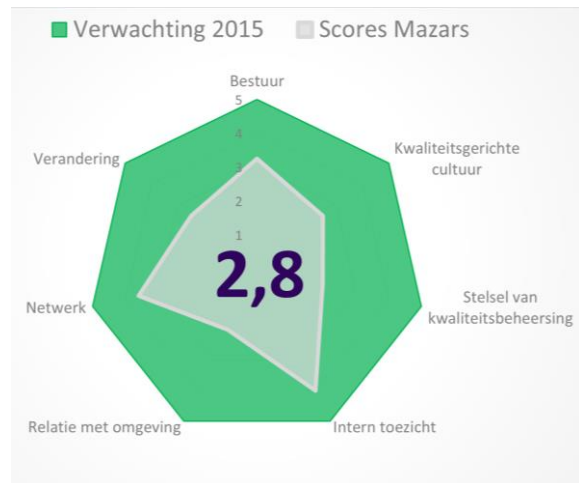


- het verkrijgen van inzicht in:
 - de oorzaken die de kwaliteit van wettelijke controles positief en negatief beïnvloeden;
 - de actuele organisatiecultuur;
- de uitwerking van het 'in control' zijn van de organisatie zowel met betrekking tot de reikwijdte als het monitoringinstrumentarium;
- het concretiseren van de verandervisie (wie, wat en hoe);
- de bepaling wat de organisatie van haar bestuur verwacht met betrekking tot diversiteit, tijd, kennis en ervaring en gezag die passend zijn voor de organisatie.
- de concrete uitwerking van de wijze waarop het bestuur met zijn toon aan de top en zijn voorbeeldgedrag de kwaliteitsgerichte cultuur uitdraagt;
- de uitwerking van de kwaliteitsgerichte visie en cultuur met betrekking tot het concreet gewenst gedrag van de medewerkers en een daarop aansluitend beoordelings- belonings- promotie en sanctioneringsbeleid;
- het in lijn brengen met de maatregelen zoals geformuleerd in het rapport 'In het publiek belang' van de bevoegdheden van de rvc;
- de concretisering van de onafhankelijkheidsvereisten voor de rvc.

Scores Mazars

Mazars scoort gemiddeld een 2,8 voor de zeven modules. Hiermee voldoet Mazars naar het oordeel van de AFM gedeeltelijk aan de verwachtingen voor 2015. De volgende punten vragen aandacht van Mazars:

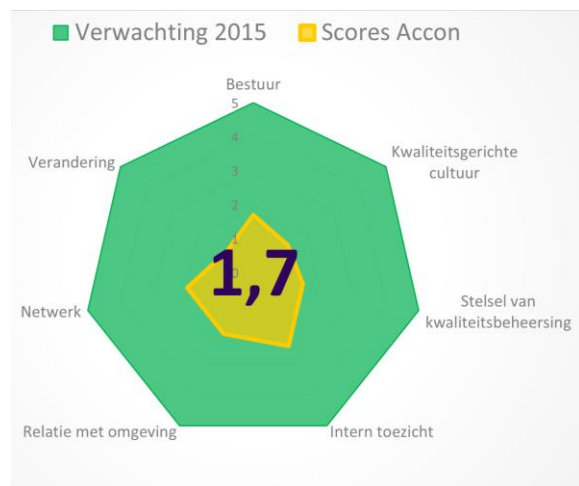
- het verkrijgen van inzicht in:
 - de oorzaken die de kwaliteit van wettelijke controles positief en negatief beïnvloeden;
 - de actuele organisatiecultuur;
- het concretiseren van de verandervisie (wie, wat en hoe);
- de uitwerking van de kwaliteitsgerichte visie en cultuur met betrekking tot het concrete gewenste gedrag van de medewerkers en een daarop aansluitend beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctioneringsbeleid;
- de bepaling wat de organisatie van haar bestuur en commissarissen verwacht met betrekking tot diversiteit, tijd, kennis en ervaring en gezag die passend zijn voor de organisatie;
- de uitwerking van het 'in control' zijn van de organisatie zowel met betrekking tot de reikwijdte als het monitoringinstrumentarium;
- de concrete uitwerking van de wijze waarop het bestuur met zijn toon aan de top en zijn voorbeeldgedrag de kwaliteitsgerichte cultuur uitdraagt;
- de concretisering van de aansluiting tussen het opleidingscurriculum en de benodigde (vaktechnische) competenties van individuele medewerkers.



Scores Accon

Accon scoort gemiddeld een 1,7 voor de zeven modules. Hiermee voldoet Accon naar het oordeel van de AFM niet aan de verwachtingen voor 2015. De volgende punten vragen aandacht van Accon:

- het formuleren en uitwerken van:
 - een kwaliteitsgerichte visie en cultuur, onder andere met betrekking tot met betrekking tot het concreet gewenst gedrag van



- de medewerkers en een daarop aansluitend beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctineringsbeleid;
 - o een verandervisie (wie, wat en hoe) met een duidelijke stip op de horizon;
- de concrete uitwerking van de wijze waarop het bestuur met zijn toon aan de top en zijn voorbeeldgedrag de kwaliteitsgerichte cultuur uitdraagt;
- de beheersing van uw organisatie met betrekking tot:
 - o het inrichten van een gestructureerd proces van oorzakenanalyses en cultuuronderzoek;
 - o de uitwerking van de organisatie verstaat onder 'in control' zijn van de organisatie en een daarop gericht monitoringinstrumentarium;
 - o het inrichten van een proces voor kennisontwikkeling die op de individuele medewerker is toegesneden;
- de bepaling wat de organisatie van haar bestuur en commissarissen verwacht met betrekking tot diversiteit, tijd, kennis en ervaring en gezag die passend zijn voor de organisatie;
- het verkrijgen van inzicht in de kwaliteitsbelemmerende en verhogende factoren die samenhangen met het functioneren in een netwerk;
- de uitwerking van de onafhankelijkheidsvereisten voor uw rvc.

2.5 Vervolg na dit onderzoek

Na publicatie van het generieke rapport in oktober 2015 blijft de AFM periodiek in dialoog met de OOB-accountantsorganisaties over de verdere uitwerking van het veranderproces en de verbetermaatregelen. De AFM zal in overleg met de OOB-accountantsorganisaties een model hanteren waarin de AFM haar terugkoppeling kan geven over de opzet van de door deze organisaties in gang gezette verbetermaatregelen en de OOB-accountantsorganisaties de gelegenheid hebben om de AFM periodiek te informeren over de verdere voortgang van de verbetermaatregelen. De AFM wil graag in het eerste kwartaal van 2016 kunnen vaststellen dat de OOB-accountantsorganisaties alle elementen van de in 2015 onderzochte modules van het dashboard in opzet adequaat hebben uitgewerkt.

Aansluitend onderzoekt de AFM in 2016 de *werking* van de maatregelen die de OOB-accountantsorganisaties in *opzet* hebben geïmplementeerd. Daarvoor zullen per module verwachtingen worden geformuleerd die zijn afgeleid van de doelstellingen van de betreffende module. Deze verwachtingen dienen als basis voor de scores in het dashboard van 2016. De AFM zal de uitkomsten van dat onderzoek opnieuw uitdrukken in een dashboard met scores. Ook in 2017 zal de AFM een soortgelijk onderzoek uitvoeren en daarover rapporteren in een dashboard. Indien de AFM concludeert dat een OOB-accountantsorganisatie onvoldoende voortgang of doortastendheid betracht bij de implementatie van de verbetermaatregelen, zal de AFM overwegen formele handhavingsmaatregelen te nemen om de benodigde voortvarende en doortastende implementatie verder af te dwingen, zowel in opzet als in werking.

Verder start de AFM in 2016 met het uitvoeren van geschiktheidstoetsingen van de relevante (mede)beleidsbepalers van de OOB-accountantsorganisaties.⁸ Hierbij betreft de AFM ook de rol die deze personen vervullen in het vormgeven en uitvoeren van de veranderprocessen en het implementeren van verbetermaatregelen binnen de OOB-accountantsorganisatie.

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.

⁸ De wettelijke bepalingen met betrekking tot geschiktheid zijn opgenomen in de Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties waarvan het wetsvoorstel onlangs is geconsulteerd (zie <https://www.internetconsultatie.nl/aanvullendemaatregelen>). Ten tijde van de publicatie van dit rapport zijn de uiteindelijke bepalingen en de datum van inwerkingtreding nog niet bekend.

- *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 ingrijpender wijzigingen in het systeem nodig.

- *Verskil 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 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.

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.

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.

3. Toelichting per module

Tabel 5 bevat de totaalscores van het dashboard 2015 voor elke OOB-accountantsorganisatie. Op basis van de scores die de AFM heeft toegekend aan ieder module-onderdeel is een gewogen gemiddelde score per module berekend. Een totaalscore per OOB-accountantsorganisatie is 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. Verder vermeldt tabel 5 de gemiddelde score van alle negen OOB-accountantsorganisaties.

Tabel 5. Totaalscores dashboard 2015

Totaal	Score
KPMG Accountants N.V.	4,6
Ernst & Young Accountants LLP	4,1
Deloitte Accountants B.V.	4,0
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	4,0
BDO Audit & Assurance B.V.	3,5
Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.	3,0
Baker Tilly Berk N.V.	2,9
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.	2,8
Accon avm controlepraktijk B.V.	1,7
Gemiddelde	3,4

De paragrafen 3.1 tot en met 3.7 bevatten een toelichting op de scores per module. Iedere paragraaf begint met een korte omschrijving van het onderwerp waarop de module betrekking heeft en vermeldt de verwachting voor 2015. Vervolgens zijn de scores voor de desbetreffende modules weergegeven en toegelicht. Bij verschillende modules zijn zogenoemde 'good practices' weergegeven: praktijkvoorbeelden van specifieke OOB-accountantsorganisaties die naar het oordeel van de AFM hun visie, beleid, procedures of beschrijvingen zodanig hebben vormgegeven dat die geheel in lijn zijn met de verwachtingen voor 2015. Deze voorbeelden geven weer op welke wijze accountantsorganisaties invulling kunnen geven aan de desbetreffende onderwerpen. Alternatieve invullingen, passend bij de specifieke kenmerken van de desbetreffende accountantsorganisatie, zijn uiteraard ook mogelijk. De bijlage bij dit rapport bevat de scoretabellen en de doelstelling voor de module die de AFM heeft gehanteerd bij het toekennen van de scores.

3.1 Module 1: Bestuur

Het bestuur beïnvloedt in belangrijke mate de kwaliteit van wettelijke controles, omdat het bestuur de organisatie aanstuurt op basis van haar visie en missie en daaruit voortkomende kwaliteitsdoelstellingen. In lijn met die doelstellingen stelt het bestuur het stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking vast, draagt dit uit en bewaakt dit zodat de kwaliteit van de wettelijke controles is gewaarborgd.

Scores OOB-accountantsorganisaties

De AFM heeft de door de OOB-accountantsorganisaties verstrekte informatie beoordeeld en op basis van die beoordeling scores toegekend aan de verschillende onderdelen van deze module. In tabel 6 zijn per OOB-accountantsorganisatie de gemiddelde scores voor deze module weergegeven.

Tabel 6. Scores module 1 Bestuur

Bestuur	Score
KPMG Accountants N.V.	4,7
Deloitte Accountants B.V.	4,3
BDO Audit & Assurance B.V.	3,9
Ernst & Young Accountants LLP	3,9
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	3,9
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.	3,3
Baker Tilly Berk N.V.	2,9
Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.	2,6
Accon avm controlepraktijk B.V.	1,7
Gemiddelde	3,4

* De systematiek die is gehanteerd voor de totstandkoming van scores is beschreven in paragraaf 5.4. Deze systematiek leidt tot een gemiddelde score voor de module Bestuur van 3,4388[...]. De gemiddelde module-score is dus niet berekend op basis van de hier weergegeven negen scores die op één decimaal zijn afgerond.

Onderbouwing score

In de module 'bestuur' heeft de AFM vier onderwerpen beoordeeld:

1. de wijze waarop accountantsorganisaties invulling hebben gegeven aan de op kwaliteit gerichte visie en de beschrijving hoe zij de in haar visie gestelde doelstellingen wil bereiken;
2. wat accountantsorganisaties verstaan onder 'in control' en hoe zij vaststellen dat zij 'in control' zijn;

3. de wijze waarop de accountantsorganisaties invulling hebben gegeven aan de begrippen voldoende tijd, kennis en ervaring van het bestuur, de diverse samenstelling van het bestuur en voldoende gezag om effectief te kunnen besturen;
4. de wijze waarop de accountantsorganisaties invulling hebben gegeven aan een effectieve ‘toon aan de top’ ten aanzien van de kwaliteitsgerichte cultuur.

Op kwaliteit gerichte visie

De visie op kwaliteit van het bestuur beïnvloedt in belangrijke mate de kwaliteit van wettelijke controles, omdat het bestuur de organisatie aanstuurt op basis van haar visie en missie en daaruit voortkomende kwaliteitsdoelstellingen. De AFM verwacht daarom dat accountantsorganisaties een visie hebben die naast de naleving van wet- en regelgeving ook is gericht op andere voor de desbetreffende accountantsorganisatie relevante aspecten van kwaliteit. Ook verwacht de AFM dat accountantsorganisaties concreet hebben uitgewerkt wat zij verstaan onder kwaliteit, hoe zij dit willen bereiken en hoe dit zich vertaalt naar het gedrag van medewerkers en cultuur van de organisatie.

We constateren dat de mate waarin accountantsorganisaties in staat zijn om concreet uit te werken wat zij verstaan onder kwaliteit verschilt. KPMG heeft in haar visie duidelijk benoemd wat zij verstaat onder kwaliteit, welk gedrag van medewerkers daarbij hoort met een duidelijk plan hoe zij haar geformuleerde doelstellingen wil bereiken. De overige accountantsorganisaties hebben daar moeite mee: zij blijven ofwel steken op een algemene duiding waarin wordt verwoord dat kwaliteit een belangrijke waarde is voor de accountantsorganisatie, ofwel op een te algemene beschrijving van welk gedrag van medewerkers daarbij hoort. Hoewel deze accountantsorganisaties een plan van aanpak hebben hoe de gewenste kwaliteit te bereiken, heeft dit plan dus verdere uitwerking nodig ten aanzien de invulling van wat onder kwaliteit moet worden verstaan. Verder stelt de AFM vast dat het merendeel van de accountantsorganisaties, met uitzondering van Accon en GT, naast compliance met wet- en regelgeving ook andere specifiek voor de organisatie relevante kwaliteitsdoelstellingen in hun visie hebben benoemd en uitgewerkt.

‘Good practice’ – KPMG

KPMG heeft haar visie op kwaliteit niet alleen uitgewerkt in doelstellingen en een veranderaanpak, maar ook stappen gezet om aan de medewerkers duidelijk te maken wat het gewenste gedrag is dat daarbij hoort. Daarbij richt KPMG zich niet alleen op het individu, maar wordt ook de samenwerking met de organisatie gezocht. Door middel van ‘dilemmasessies’ wil KPMG de medewerkers meenemen in de uitwerking van het idee dat kwaliteit verder kijken is dan de cijfers en de wet. Daarbij staat dus voorop dat er niet één goed antwoord is, dat het werk van de accountant verder gaat dan het invullen van checklisten, dat het vraagt om professionele oordeelsvorming. In de sessie is de gelegenheid voor de medewerkers om situaties te schetsen die ze zijn tegengekomen en de dilemma’s die daarbij horen. Over de dilemma’s wordt het gesprek aangegaan. Hiermee heeft KPMG een proces ingericht om als organisatie ook samen met de medewerkers te laten zien wat haar kwaliteitsdoelstellingen in de praktijk betekenen.

'In control'

Monitoren of de kwaliteitsdoelstellingen worden gerealiseerd is een onderdeel van het effectief besturen van een accountantsorganisatie. Daarvoor is inzicht nodig in de mate waarin de accountantsorganisatie 'in control' is met betrekking tot de door haar geformuleerde kwaliteitsdoelstellingen. De AFM verwacht daarom dat accountantsorganisaties voor zichzelf hebben bepaald wat zij verstaan onder het 'in control' zijn van hun organisatie en dat 'in control' zijn voor een accountantsorganisatie meer inhoudt dan alleen het voldoen aan wet- en regelgeving. De AFM verwacht ook dat een accountantsorganisatie een kader en rapportagestructuur heeft ontwikkeld waarmee zij kan vaststellen dat ze 'in control' is of waar zij nog moet bijsturen.

De AFM constateert dat Deloitte een beeld heeft van wat voor haar 'in control' zijn concreet inhoudt waar het gaat om kwaliteitsdoelstellingen en een kader heeft ingericht waarmee zij op effectieve wijze monitort of ze 'in control' is. EY en KPMG werken nog aan de inrichting van dit kader met een heldere rapportagestructuur waarmee op alle relevante niveaus op periodieke basis inzicht gaat bestaan in de mate waarin de organisatie haar kwaliteitsdoelstellingen realiseert. De AFM stelt vast dat Accon, BDO, BTB, GT, Mazars naast compliance met wet- en regelgeving geen of zeer beperkt andere specifiek voor de organisatie relevante kwaliteitsdoelstellingen in hun beschrijving van 'in control' hebben opgenomen en het bestuur veelal slechts één of enkele keren per jaar via een kwalitatieve rapportage wordt geïnformeerd.

De AFM ziet bij Accon, BDO, BTB, GT, Mazars en PwC dat 'in control' zijn en de uitgevoerde monitoring zich richt op deelaspecten van kwaliteit die niet 'één op één' zijn gerelateerd aan de kwaliteitsdoelstellingen.

'Good practice' – Deloitte

Deloitte heeft een brede visie op 'in control' die onder andere ziet op de verankering van de kwaliteit van de wettelijke controle in het brede publieke belang. Voor de verankering van kwaliteit wordt gebruik gemaakt van persoonlijke 'Audit Quality Commitments': concrete kwaliteitsafspraken die zowel door de individuele accountant als door de accountantsorganisatie worden ondertekend en die duidelijk richting geven, zonder dat ze een (te) strakke 'key performance indicator' zijn. Deloitte heeft de belangrijkste actiepunten om tot een kwaliteitsgerichte cultuur te komen omgezet in een 'Audit Quality Plan'. Aan het bestuur wordt over de voortgang van het 'Audit Quality Plan', via een zogenoemde 'board package', maandelijks gerapporteerd. Deze rapportage ziet op de voortgang van het proces en op de uitkomsten, bijvoorbeeld van de 'practice reviews' en de daaropvolgende oorzakenanalyses. Daarnaast wordt gewerkt aan een 'Quality Performance Dashboard' dat (nog meer) is gericht op de inhoud. Deze rapportages stellen het bestuur van Deloitte in staat inzicht te verkrijgen in de mate waarin de organisatie voldoet aan (kwaliteits)doelstellingen en regels en daarmee in control te zijn.

Invulling bestuursorgaan

Om op een effectieve wijze invulling te geven aan de rol van bestuurder is voldoende tijd benodigd. Ook dienen leden over voldoende op de organisatie toegesneden kennis en ervaring te beschikken om op effectieve wijze te kunnen besturen. Daarnaast dient het bestuur en haar leden voldoende divers te zijn samengesteld en gezag te hebben om effectief hun rol uit te oefenen. De sector heeft in het rapport 'In het publiek belang' ook deze elementen benoemd in de profielschets van het bestuur. De AFM onderkent het belang van deze elementen voor de effectiviteit van het bestuur en verwacht dat in toekomstige wetgeving deze elementen onderdeel zijn van de geschiktheidstoets.

De AFM heeft vastgesteld dat BDO, Deloitte, EY en KPMG aan de elementen tijd, kennis en ervaring en gezag invulling hebben gegeven waarbij rekening is gehouden met de specifieke kenmerken van de accountantsorganisatie, zoals grootte van de organisatie, sectoren waarin de cliënten werkzaam zijn en de aard van de cliënten. De diverse samenstelling is bij Accon, BTB, Deloitte, GT, Mazars en PwC nog onvoldoende uitgewerkt in het profiel. Daarnaast zien we bij Accon, BTB, GT, Mazars en PwC dat in de profielschets of een soortgelijk document wel de hierboven benoemde begrippen worden benoemd maar summier zijn uitgewerkt. Zo wordt bijvoorbeeld volstaan met de duiding dat een bestuurder voldoende tijd moet hebben voor zijn bestuurstaken maar wordt niet concreet gemaakt wat dit in tijdsbesteding betekent.

Rol bestuur

De toon aan de top en het gedrag van het bestuur is in belangrijke mate bepalend voor de realisatie van de gewenste kwaliteitsgerichte cultuur. Het bestuur draagt met zijn toon aan de top en zijn gedrag de kwaliteitsgerichte cultuur uit. De AFM onderkent het belang van deze elementen in het realiseren van de gewenste kwaliteitsgerichte cultuur, alsook het regelmatig evalueren of de toon aan de top en het gedrag van het bestuur effectief is.

De AFM heeft vastgesteld dat KPMG concreet heeft uitgewerkt hoe zij haar voorbeeldfunctie met haar toon aan de top en haar gedrag wil invullen en hiervoor ook een instrumentarium heeft ontwikkeld waarmee zij regelmatig evalueert of zij daarin effectief is. BDO, Deloitte, EY en PwC hebben uitgewerkt hoe het bestuur met zijn toon aan de top een kwaliteitsgerichte cultuur uitdraagt, maar geven niet aan welk concreet voorbeeldgedrag daarbij hoort of hebben geen instrumentarium om vast te stellen of de toon aan de top en het gedrag effectief bijdragen aan het realiseren van de kwaliteitsgerichte cultuur. Verder constateert de AFM dat Accon, BTB, GT en Mazars nog onvoldoende concreet invulling hebben gegeven aan hun toon aan de top en voorbeeldgedrag.

'Good practice' – KPMG

KPMG heeft het belang van een goede toon aan de top (partners/directors) onderkend en daarvoor beleid en uitgangspunten geformuleerd. Daarbij gaat het zowel om de juiste toon en uitingen van de top als om het voorbeeldgedrag. Partners en directors (en daarmee ook het bestuur) worden gezien als de cultuurdragers die als eerste de gewenste cultuur stevig in gedrag moeten neerzetten om gedragsverandering in de rest van de organisatie te stimuleren. Met een zogenoemde gedragswaaier geeft KPMG invulling aan wat wordt verstaan onder de gewenste toon en het gedrag aan de top. Partners en directors zijn gevraagd om drie gedragingen te benoemen die ze in de eerste honderd dagen van het programma willen verbeteren.

Als sluitstuk monitort KPMG de toon aan de top (zowel de uitingen als het gedrag) door middel van intensieve feedback. Hierdoor heeft KPMG inzicht in de huidige toon van de top wat de basis vormt voor de verder ontwikkeling van gewenst gedrag binnen de organisatie.

3.2 Module 2: Kwaliteitsgerichte cultuur

De cultuur van een organisatie beïnvloedt wat mensen belangrijk vinden of wat mensen geloven dat belangrijk wordt gevonden. De cultuur bepaalt daarmee in belangrijke mate het gedrag van mensen. Andersom beïnvloeden gebeurtenissen en het gewicht dat daaraan gehangen wordt de cultuur van een organisatie. De AFM verwacht dat de effectiviteit van de maatregelen gericht op het verbeteren en waarborgen van kwaliteit in belangrijke mate afhankelijk is van de mate waarin accountantsorganisaties in staat zijn een kwaliteitsgerichte cultuur te creëren, waar nodig versneld hun cultuur te veranderen en de aandacht hiervoor te bestendigen.

Scores OOB-accountantsorganisaties

De AFM heeft de door de OOB-accountantsorganisaties verstrekte informatie beoordeeld en op basis van die beoordeling scores toegekend aan de verschillende onderdelen van deze module. In tabel 7 zijn per OOB-accountantsorganisatie de gemiddelde scores voor deze module weergegeven.

Tabel 7. Scores module 2 Kwaliteitsgerichte cultuur

Kwaliteitsgerichte cultuur		Score
KPMG Accountants N.V.	4,7	
Ernst & Young Accountants LLP	4,3	
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	3,8	
BDO Audit & Assurance B.V.	3,1	
Deloitte Accountants B.V.	3,1	
Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.	2,7	
Baker Tilly Berk N.V.	2,5	
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.	2,5	
Accon avm controlepraktijk B.V.	1,3	
Gemiddelde	3,1	

Onderbouwing score

In de module 'kwaliteitsgerichte cultuur' heeft de AFM drie onderwerpen beoordeeld:

1. de uitwerking die accountantsorganisaties hebben gegeven aan de kwaliteitsgerichte cultuur;
2. de uitvoering van cultuuronderzoek gericht op de kwaliteitsgerichte cultuur;
3. de bijdrage van het beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctioneringsbeleid aan de kwaliteitsgerichte cultuur van de accountantsorganisatie.

De kwaliteitsgerichte cultuur

De werkgroep 'Toekomst accountantsberoep' heeft in het rapport 'In het publiek belang' de invloed van cultuur op het gedrag van medewerkers in een accountantsorganisatie benoemd en toegelicht met verschillende uitspraken, waaronder: "Het zichtbaar maken van deze cultuur helpt medewerkers te kiezen voor het gewenste gedrag. Gedrag wordt beïnvloedt door signalen die medewerkers denken te ontvangen over wat écht wordt gewaardeerd binnen een organisatie of controleteam. Het bestuur heeft via haar 'toon aan de top' een sleutelrol in het zichtbaar maken en uitdragen van de gewenste cultuur". De werkgroep vindt een cultuurverandering nodig om een intrinsieke verandering in het gedrag van accountants te realiseren.

De AFM onderkent de grote invloed van de cultuur van een accountantsorganisatie op het gedrag van de medewerkers. Andersom beïnvloeden gebeurtenissen en het gewicht dat daaraan gehangen wordt de cultuur van een organisatie. Ook onderkent de AFM de noodzaak van een cultuurverandering voor een consistente en blijvende verbetering van de kwaliteit van de controles. Daarom vindt de AFM het belangrijk dat de accountantsorganisaties een beeld hebben van de kwaliteitsgerichte cultuur die zij willen realiseren, waarbij de toon aan de top aansluit op de kwaliteitsgerichte visie en kernwaarden van de organisatie. De AFM meent, evenals de

werkgroep, dat in het belang van continue kwaliteit en kwaliteitsverbetering, het leren van fouten en samenwerking binnen teams essentiële onderdelen van een kwaliteitsgerichte cultuur zijn. Ook vindt de AFM het belangrijk dat in deze cultuur een hogere norm wordt nagestreefd dan uitsluitend het naleven van wet- en regelgeving.

KPMG, PwC, EY en BDO hebben specifiek hun kwaliteitsgerichte cultuur beschreven in individuele gedragskenmerken die aansluiten op de visie van de organisatie en die vanuit de top van de organisatie worden uitgedragen. De AFM constateert dat alle accountantsorganisaties, met uitzondering van KPMG, moeite hebben met het collectief op organisatieniveau beschrijven van het gewenste gedrag van medewerkers waar het gaat om samenwerking, lerend vermogen en de aansluiting met de kwaliteitsgerichte visie zodat een breed binnen de organisatie gedragen beeld van het gewenste gedrag ontstaat. Accon, BTB, GT en Mazars blijven steken in het benoemen van algemene gedragswaarden die belangrijk zijn voor een kwaliteitsgerichte cultuur maar werken niet uit hoe de kwaliteitsgerichte cultuur in bijvoorbeeld de samenwerking binnen controle teams en lerend vermogen er uitziet. BTB en GT sturen in hun gewenst gedrag uitsluitend op de naleving van wet- en regelgeving en hebben geen hogere op het publiek belang gerichte kwaliteitsnorm in de beschrijving van het gewenste gedrag benoemd. Zolang gedragswaarden niet verder worden uitgewerkt, blijft het voor externe accountants en medewerkers onduidelijk wat er precies van hen wordt verwacht. Daarmee bestaat het risico dat zij dit voor zichzelf gaan invullen, en dat ze iets anders gaan doen dan oorspronkelijk bedoeld was, of dat zij – zolang er onduidelijkheid blijft – blijven doen wat ze al deden.

Cultuuronderzoek

De AFM vindt het belangrijk dat accountantsorganisaties inzicht hebben in hoeverre de cultuur binnen hun organisatie op dit moment een op kwaliteitsgerichte cultuur is. Dit om te bewaken dat de cultuurverandering de gewenste richting opgaat en waar nodig de accountantsorganisatie kan bijsturen.

De AFM constateert dat Accon, BDO, BTB, Deloitte, GT en Mazars een beperkte visie hebben op de doelstelling en reikwijdte van een cultuuronderzoek en zich nog onvoldoende hebben verdiept in het benodigde instrumentarium om een cultuuronderzoek uit te voeren. Een cultuuronderzoek waarbij cultuur alleen wordt gemeten met vragenlijsten vindt de AFM niet voldoende als cultuuronderzoek. De AFM vindt het belangrijk dat in een cultuuronderzoek alle relevante lagen uit de organisatie worden betrokken en dat de vraagstelling en instrumentarium specifiek is gericht om de cultuur te meten. Ook vindt de AFM dat een plan hoe deze meting kantoor specifiek wordt gemaakt en hoe de cultuurmeting wordt ingezet in een veranderaanpak een belangrijk aspect is van een cultuuronderzoek. Hoewel in medewerkerstevredenheidsonderzoeken aspecten van de op kwaliteitsgerichte cultuur worden meegenomen, geeft dit geen volledig beeld van het gedrag dat belemmerend werkt of juist een kwaliteitsgerichte cultuur stimuleert. De AFM is van mening dat deze onderzoeken primair op een ander doel zijn gericht en qua instrumentarium (uitsluitend vragenlijsten) te eenzijdig zijn om als cultuuronderzoek te kwalificeren. EY, KPMG en PwC hebben wel een aanpak waarin ze cultuuronderzoeken als onderdeel van hun veranderaanpak inzetten. EY en KPMG maken daarvoor gebruik van een volgens de AFM passend instrumentarium om een gedegen cultuuronderzoek te kunnen uitvoeren.

'Good practice' – EY

EY onderscheidt twee soorten specifieke cultuurmetingen; enerzijds cultuurmetingen als ondersteunend middel om gedragsbeïnvloeding te optimaliseren en anderzijds cultuurmetingen om inzicht te verkrijgen in een specifiek signaal of probleem. Signalen en onderwerpen worden vanuit een gedrags- en cultuurperspectief op hun eigen merites beoordeeld. Daarbij worden verschillende instrumenten gebruikt, wordt er waar nodig gebruik gemaakt van externe deskundigen, en wordt de vraagstelling aangepast afhankelijk van het specifieke probleem waarop deze zich richt. Daarmee heeft EY een instrument dat haar helpt om tot een cultuur te komen die werkelijk bijdraagt aan het in de praktijk brengen van haar op kwaliteit gerichte visie.

Bijdrage van het beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctioneringsbeleid aan de kwaliteitsgerichte cultuur van de accountantsorganisatie.

De AFM onderkent evenals de werkgroep in het rapport 'In het publiek belang' dat de focus in het beoordelings- en beloningsbeleid moet liggen op het positief stimuleren, waarderen en belonen van gewenst gedrag. Het is van belang dat geleerd wordt van fouten om daarmee fouten in de toekomst mogelijk te voorkomen en een cultuur te stimuleren waar maximaal van fouten wordt geleerd. Hierbij is het belangrijk dat het sanctioneringsbeleid niet alleen gericht is op het bestraffen van kwaliteitsproblemen, maar in samenhang met het beoordelings- en beloningsbeleid bijdraagt aan het veranderen van ongepast gedrag. De AFM vindt het belangrijk dat accountantsorganisaties een goede balans vinden tussen sanctioneren en positief belonen van gewenst gedrag, zodat medewerkers zich voldoende vrij voelen om zich uit te spreken en fouten durven te maken. Het promotiebeleid is eveneens een zichtbare uiting waarmee aan de medewerkers een signaal wordt gegeven wat de organisatie 'echt' belangrijk vindt. De AFM is, in lijn met de werkgroep, van mening dat kwaliteit van doorslaggevende betekenis moet zijn voor promotie.

De mate waarin kwaliteit een doorslaggevende rol heeft in het beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctioneringsbeleid verschilt. De AFM is van oordeel dat BDO, Deloitte en KPMG op een adequate en consistente wijze het belang van kwaliteit in het beleid hebben doorgevoerd, waarmee aan de medewerkers een signaal wordt gegeven dat kan bijdragen aan het realiseren van de gewenste kwaliteitsgerichte cultuur. De AFM constateert dat een sanctioneringsbeleid dat de juiste prikkels bevat om een kwaliteitsgerichte cultuur te bevorderen voor enkele accountantsorganisaties een punt van aandacht is. De AFM is van mening dat bij BTB, EY en PwC het geformuleerde sanctioneringsbeleid nog niet op alle relevante aspecten aansluit op de doelstelling van 'lerende organisatie'. De AFM vraagt zich af of het huidige beleid in voldoende mate een goede prikkel geeft voor een verandering die leidt tot de gewenste kwaliteitsgerichte cultuur. Accon, BTB, GT, Mazars en PwC hebben naar het oordeel van de AFM te weinig aandacht voor de betekenis van kwaliteit in onderdelen van hun beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctioneringsbeleid en daarmee te weinig aandacht voor de invloed die daarvan uit gaat op de cultuur van de organisatie.

'Good practice' - Deloitte

Het aspect 'kwaliteit' is op adequate en consistente wijze in het beoordelings-, belonings- en promotiebeleid doorgevoerd. Het beleid kan daarmee in samenhang met het sanctioneringsbeleid bijdragen aan de kwaliteitsgerichte cultuur van de organisatie. De score op kwaliteit wordt sterk meegewogen in de beoordeling van de medewerkers. De organisatie belooft positieve voorbeelden op het gebied van kwaliteit en weegt deze mee bij het toekennen van een variabele beloning. Zo kan een bonus worden toegekend op basis van een uitzonderlijk positieve kwaliteitsprestatie. Ook worden aan goed presterende medewerkers 'Quality Awards' toegekend. Verder maken kwaliteitselementen, zoals vaktechnische kennis en kwaliteit van de werkzaamheden, een belangrijk onderdeel uit van het promotiebeleid. Een voorbeeld hiervan is het benoemingsbeleid voor directors waarin naast kennis, professioneel-kritische instelling en controlekwaliteit ook de aspecten 'Audit Quality Indicators' en 'Acteren in het publieke belang' worden meegewogen.

3.3 Module 3: Stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking

Het stelsel van kwaliteitsbeheersing bevat procedures, beschrijvingen en standaarden die ten doel hebben de naleving door de accountantsorganisatie te waarborgen van de toepasselijke regels. Daarmee draagt het stelsel van kwaliteitsbeheersing bij aan de kwaliteit van wettelijke controles.

Scores OOB-accountantsorganisaties

De AFM heeft de door de OOB-accountantsorganisaties verstrekte informatie beoordeeld en op basis van die beoordeling scores toegekend aan de verschillende onderdelen van deze module. In tabel 8 zijn per OOB-accountantsorganisatie de gemiddelde scores voor deze module weergegeven.

Tabel 8. Scores module 3 Stelsel van kwaliteitsbeheersing en –bewaking

Stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking	Score
KPMG Accountants N.V.	4,5
Deloitte Accountants B.V.	4,0
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	4,0
BDO Audit & Assurance B.V.	3,5
Ernst & Young Accountants LLP	3,5
Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.	3,5
Baker Tilly Berk N.V.	3,0
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.	2,0
Accon avm controlepraktijk B.V.	1,5
Gemiddelde	3,3

Onderbouwing score

In de module 'Stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking' heeft de AFM twee onderwerpen beoordeeld:

1. de wijze waarop de OOB-accountantsorganisaties de kennis en vaardigheden van hun accountants en andere medewerkers op peil houden; en
2. de wijze waarop de OOB-accountantsorganisaties het doen van oorzakenanalyses stelselmatig hebben ingebed in hun procedures.

Kennis

Zoals in het rapport 'In het publiek belang' is aangegeven, dient kwaliteit onderdeel te zijn van de 'mindset' van ieder individu, van iedere organisatie en van de hele beroepsgroep. Die kwaliteit wordt naast een onafhankelijke instelling in belangrijke mate bepaald door competenties: de kennis en vaardigheden van de accountants en andere medewerkers van een accountantsorganisatie.

Om de kennis en vaardigheden van accountants en andere medewerkers op peil te houden, is het van belang dat accountantsorganisaties in de eerste plaats bepalen wat het gewenste niveau van die kennis en vaardigheden is. Naast het kennen en kunnen naleven van wet- en regelgeving, zijn ook competenties met betrekking tot andere elementen van kwaliteit belangrijk, zoals het publiek belang, een professioneel-kritische instelling en samenwerkingsvaardigheden. Vervolgens verkrijgt een accountantsorganisatie inzicht in de daadwerkelijk aanwezige kennis en vaardigheden bij haar accountants en andere medewerkers op basis van informatie uit verschillende bronnen (bijvoorbeeld intern kwaliteitsonderzoek). Met dat inzicht stelt de accountantsorganisatie een opleidings- en ontwikkelplan op om waar nodig de kennis en vaardigheden van accountants en andere medewerkers aan te vullen, te actualiseren of uit te breiden. Omdat individuele opleidings- en ontwikkelbehoeften kunnen verschillen en het voor alle accountants en medewerkers van belang is dat hun kennis en vaardigheden op peil zijn en blijven, is het nodig dat al deze elementen zowel op collectief niveau (bijvoorbeeld voor ieder functieniveau) als op individueel niveau zijn uitgewerkt.

Naar het oordeel van de AFM heeft EY een opleidings- en ontwikkelprogramma waarin zowel op collectief als individueel niveau al deze activiteiten plaatsvinden. Bijna alle accountantsorganisaties, Accon en Mazars uitgezonderd, hebben voor zichzelf bepaald wat het gewenste niveau is van de kennis en vaardigheden van hun accountants en andere medewerkers. Deze accountantsorganisaties hebben bij dat gewenste niveau ook nadrukkelijk aandacht gehad voor andere elementen van kwaliteit en zich niet uitsluitend beperkt tot de noodzakelijke kennis van wet- en regelgeving en het kunnen naleven ervan. BDO, BTB, Deloitte, EY, KPMG en PwC beschikken over een instrumentarium om inzicht te verkrijgen in het aanwezige niveau van kennis en vaardigheden van hun accountants en andere medewerkers. Dat inzicht is echter bij de meeste organisaties, EY uitgezonderd, beperkt tot het collectieve of functieniveau. De AFM acht het noodzakelijk dit inzicht ook op het niveau van individuele accountants en medewerkers te verkrijgen. Bij BTB en GT ontbreekt een duidelijk verband tussen het verkregen inzicht in de aanwezige kennis en vaardigheden (de opleidingsbehoeften) en het opleidings- en ontwikkelplan (het opleidingsaanbod). Accon en Mazars verkrijgen naar het oordeel van de AFM onvoldoende

inzicht in de aanwezige kennis en vaardigheden en hebben dan ook geen opleidings- en ontwikkelplan dat is gebaseerd op een dergelijk inzicht.

'Good practice' – EY

EY heeft een gepersonaliseerd leertraject ontwikkeld met ruime opleidingsmogelijkheden voor elk van haar medewerkers. Deze accountantsorganisatie heeft een instrumentarium met diverse informatiebronnen om inzicht te verkrijgen in het competentieniveau van elk van haar medewerkers. Op basis van dat inzicht wordt in samenwerking met de medewerker een ambitieus, uitgebreid en gedetailleerd leer- en ontwikkelplan voor meerdere jaren opgesteld. Daarin komen naast vereiste en benodigde vaktechnische trainingen ook andere elementen van kwaliteit aan bod, zoals het centraal stellen van het publiek belang. Er is sprake van een duidelijk zichtbare aansluiting van het leeraanbod op zowel de collectieve als de individuele leerbehoeften.

Oorzakenanalyse

In het rapport 'In het publiek belang' wordt het belang onderkend van een continu lerend beroep voor continue kwaliteit en kwaliteitsverbetering. In het rapport zijn maatregelen opgenomen die ervoor moeten zorgen dat het beroep veel actiever leert van zaken die goed gaan en zaken die fout gaan. Voor individuele accountantsorganisaties acht de AFM het van belang dat zij niet uitsluitend eenmalig, maar juist ook op continue basis, oorzakenanalyses uitvoeren. Het inbedden van het uitvoeren van dergelijke oorzakenanalyses in het stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking is daarbij een belangrijke waarborg. De AFM heeft beoordeeld of een proces is ingericht voor het uitvoeren van oorzakenanalyses op basis van diverse signalen (bijvoorbeeld naast interne en externe reviews, ook consultaties en eventueel aanvullende bronnen) en gericht op zowel de individuele externe accountant als op organisatiebrede aspecten. Om te kunnen leren van zowel zaken die fout gaan als zaken die goed gaan, is het van belang dat accountantsorganisaties in hun oorzakenanalyses zowel wettelijke controles betrekken waarbij de kwaliteit tekortschiet als waarbij de kwaliteit toereikend is. De stelselmatige inbedding van het uitvoeren van oorzakenanalyses blijkt onder andere uit een concrete uitwerking van wie op welke wijze oorzakenanalyses uitvoert. Daarbij zijn deskundigheid en draagvlak van de persoon die de oorzakenanalyses uitvoert, evenals praktische handvatten (instrumentarium en methoden) noodzakelijk.

Naar het oordeel van de AFM heeft KPMG het uitvoeren van oorzakenanalyses zodanig stelselmatig ingebed in haar procedures, dat daarmee alle bovenstaande elementen in opzet aanwezig zijn. Bij Deloitte en PwC vereist het betrekken van organisatiebrede aspecten in de oorzakenanalyses nog expliciete verankering in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. BDO, BTB en GT zijn nog bezig met het verder uitwerken van een methodiek en praktische handvatten voor het uitvoeren van oorzakenanalyses. Het betrekken van verschillende bronnen en signalen in de oorzakenanalyses en de deskundigheid van de persoon die deze analyses uitvoert, verdienen daarbij in het bijzonder aandacht. De AFM heeft geconcludeerd dat het uitvoeren van oorzakenanalyses bij Accon nog niet stelselmatig is ingebed in procedures en dat dit nog onvoldoende is gebeurd bij EY en Mazars.

'Good practice' – KPMG

KPMG heeft voor het uitvoeren van diepgaande oorzakenanalyses een separate commissie ingesteld, de zogenoemde Audit Quality Council. Deze Council beschikt over een methodologie en instrumentarium om zowel breed (niet alleen op het niveau van de individuele externe accountant maar ook organisatiebreed) als diepgaand (rekening houdend met verschillende onderwerpen en 'lagen' in de organisatie) factoren te analyseren die kwaliteit positief en negatief beïnvloeden. Met de instelling van deze Audit Quality Council heeft KPMG op objectieve en voldoende gezaghebbend niveau invulling gegeven aan het opvolgen en monitoren van verbetermaatregelen en andere kwaliteitsinitiatieven die naar aanleiding van de oorzakenanalyses plaatsvinden.

3.4 Module 4: Intern toezicht

Een intern toezichtsorgaan houdt onder andere het bestuur van de accountantsorganisatie scherp op het voldoen aan de maatschappelijke verwachtingen van het leveren van wettelijke controles van goede kwaliteit en draagt daarmee bij aan het waarborgen van deze kwaliteit.

Scores OOB-accountantsorganisaties

De AFM heeft de door de OOB-accountantsorganisaties verstrekte informatie beoordeeld en op basis van die beoordeling scores toegekend aan de verschillende onderdelen van deze module. In tabel 9 zijn per OOB-accountantsorganisatie de gemiddelde scores voor deze module weergegeven.

Tabel 9. Scores module 4 Intern toezicht

Intern Toezicht		Score
Ernst & Young Accountants LLP		5,0
KPMG Accountants N.V.		5,0
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.		5,0
Deloitte Accountants B.V.		4,8
BDO Audit & Assurance B.V.		4,4
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.		4,0
Baker Tilly Berk N.V.		3,8
Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.		3,8
Accon avm controlepraktijk B.V.		2,4
Gemiddelde		4,2

Onderbouwing score

In de module 'Intern toezicht' heeft de AFM drie onderwerpen beoordeeld:

1. de bevoegdheden van het interne toezichtsorgaan;
2. de wijze waarop de accountantsorganisaties invulling hebben gegeven aan de begrippen gezag, tijd, kennis en ervaring van het interne toezichtsorgaan; en
3. de waarborgen voor de onafhankelijkheid van het interne toezichtsorgaan.

Bevoegdheden van het interne toezichtsorgaan

Om effectief toezicht te kunnen houden op de werkzaamheden van het bestuur, heeft een intern toezichtsorgaan voldoende bevoegdheden nodig. In het rapport 'In het publiek belang' heeft de werkgroep 'Toekomst accountantsberoep' de volgende bevoegdheden benoemd die zij nodig acht voor het interne toezichtsorgaan van een OOB-accountantsorganisatie:

- het doen van een bindende voordracht voor te benoemen bestuursleden van de Nederlandse topholding, waarvan de aandeelhouders slechts met gekwalificeerde meerderheid kunnen afwijken;¹¹
- het goedkeuren van benoeming en ontslag van partners binnen de controlepraktijk;
- het goedkeuren van het kwaliteitsbeleid en de borging daarvan;
- het goedkeuren van het beloningsbeleid voor bestuurders, partners en medewerkers en bepaling van de beloning voor de bestuurders van de Nederlandse topholding;
- het goedkeuren van de benoeming en beoordeling van de compliance officer;
- het kunnen verlangen van alle informatie van het bestuur, de externe accountant, andere functionarissen en externe adviseurs die de rvc nodig heeft om zijn taak als toezichthoudend orgaan goed te kunnen uitoefenen.

De AFM onderkent het belang van het toekennen van alle bevoegdheden aan het interne toezichtsorgaan die noodzakelijk zijn voor het uitoefenen van haar taak en verwacht dat de toekomstige wetgeving in dergelijke bevoegdheden zal voorzien. Bij aanvang van het onderzoek was de toekomstige wetgeving op dit punt nog niet publiek bekend. De AFM heeft zich in haar onderzoek in 2015 dan ook gericht op de bevoegdheden zoals benoemd in het rapport 'In het publiek belang'.¹²

Bovenstaande bevoegdheden waren voorheen veelal voorbehouden aan de algemene vergadering van aandeelhouders (ava) (partners) of het bestuur van de accountantsorganisatie. De meeste OOB-accountantsorganisaties hebben deze bevoegdheden 'overgeheveld' naar hun

¹¹ De minister van Financiën heeft in zijn brief van 25 september 2014 aan de Tweede Kamer geschreven: "De raad van commissarissen is verantwoordelijk voor de benoeming en het ontslag van de leden van het bestuur [...]". In het consultatiedocument van het wetsvoorstel voor de Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties van 7 juli 2015 is een bepaling van gelijke strekking opgenomen. Het ligt daarmee inmiddels in de verwachting dat de wetgeving op dit punt strenger zal zijn dan de hier getoetste maatregel uit het rapport 'In het publiek belang' en de aan het interne toezichtsorgaan toegekende bevoegdheden op dit punt nog moeten worden aangescherpt.

¹² Indien de toekomstige wetgeving op dit punt afwijkt, zal deze vanzelfsprekend voorgaan op de maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang' en zal de AFM de nieuwe wettelijke bepalingen in een volgend onderzoek betrekken.

interne toezichtsorgaan. De AFM heeft vastgesteld dat Deloitte, EY, GT, KPMG, Mazars en PwC alle bovenstaande bevoegdheden voor hun eigen organisatie concreet en organisatiespecifiek hebben beschreven in reglementen of statuten (of concepten daarvan) en hebben toegekend aan hun interne toezichtsorgaan. Accon heeft wel bovenstaande bevoegdheden opgenomen in een conceptreglement, maar deze nog onvoldoende specifiek gemaakt voor haar organisatie. BDO heeft voor één bevoegdheid een bewuste keuze gemaakt deze op een andere wijze vorm te geven. Binnen BTB wordt met betrekking tot een aantal bevoegdheden nog nagedacht over de wijze waarop deze kunnen overgaan van de ava naar het interne toezichtsorgaan.

Gezag, tijd, kennis en ervaring van het interne toezichtsorgaan

Om op een effectieve wijze invulling te geven aan zijn rol heeft het interne toezichtsorgaan voldoende tijd nodig. Ook dienen de leden over voldoende op de organisatie toegesneden kennis en ervaring te beschikken om op effectieve wijze hun toezichthoudende taken te kunnen vervullen. Ten slotte dienen de leden voldoende gezag te hebben om waar nodig effectief te kunnen interveniëren. In het rapport 'In het publiek belang' zijn onder andere deze elementen benoemd in de door accountantsorganisaties op te stellen profielschets voor hun rvc. De AFM heeft beoordeeld of de OOB-accountantsorganisaties deze elementen voldoende concreet en organisatiespecifiek hebben uitgewerkt.

Op basis van profielschetsen, reglementen en overige documenten heeft de AFM bij BDO, BTB, Deloitte, EY, KPMG en PwC vastgesteld dat zij een concrete en organisatiespecifieke invulling hebben gegeven aan de tijd, kennis, ervaring en gezag van het interne toezichtsorgaan. Zo hebben zij de verwachte tijdsbesteding van de rvc gekwantificeerd, bijvoorbeeld per individueel rvc-lid, afhankelijk van de rol binnen de rvc. Verder hebben zij specifiek voor hun eigen organisatie omschreven over welke kennis en ervaring en welke mate van gezag het interne toezichtsorgaan moet beschikken. GT en Mazars hebben in hun profielschets en reglement wel bepaald dat hun interne toezichtsorgaan moet beschikken over voldoende tijd, kennis, ervaring en gezag, maar deze begrippen vergen naar het oordeel van de AFM nog concretere en organisatiespecifiekere uitwerking. Ten slotte heeft Accon nog geen profielschets opgesteld noch op andere wijze invulling gegeven aan deze onderwerpen: voldoende tijd, kennis, ervaring en gezag

Onafhankelijkheid van het interne toezichtsorgaan

Om haar rol als rvc objectief te kunnen vervullen is een onafhankelijke opstelling van de rvc benodigd. De werkgroep heeft deze voorwaarde in het rapport 'In het publiek belang' benoemd als onderdeel van de profielschets van de rvc. De AFM onderschrijft deze maatschappelijke verwachting en verwacht dat een accountantsorganisatie voor haar rvc specifieke onafhankelijkheidsregels heeft bepaald zowel ten opzichte van haar controlecliënten als ten opzichte van de accountantsorganisatie. De AFM acht het daarom nodig dat een accountantsorganisatie een op haar organisatie toegesneden beleid heeft ontwikkeld in lijn met de Code voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en in lijn met de Verordening inzake onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) voor de onafhankelijkheid van controlecliënten. Het beleid omvat alle verschillende mogelijke belangen en relaties (o.a. het ontvangen van geschenken en gastvrijheid, financiële belangen, zakelijke relaties, werkrelaties, nauwe persoonlijke relaties en juridische procedures).

De mate waarin de accountantsorganisaties specifiek op de rvc van toepassing zijnde onafhankelijkheidsregels hebben bepaald, verschilt. De AFM heeft vastgesteld dat EY, KPMG en PwC voor zowel de onafhankelijkheid ten opzichte van controlecliënten als ten opzichte van de accountantsorganisatie specifiek beleid hebben vastgesteld. Bijna alle accountantsorganisaties, met uitzondering van Accon, hebben in lijn met de Code onafhankelijkheidsregels voor hun rvc ten opzichte van de accountantsorganisatie bepaald. BTB en GT verwijzen voor wat betreft de onafhankelijkheid van hun rvc ten opzichte van controlecliënten naar de ViO. BDO, Deloitte en Mazars hebben in aanvulling daarop voor meerdere mogelijke belangen en relaties organisatiespecifieke regels opgesteld. Aangezien de meeste onafhankelijkheidsregels in de ViO uitsluitend van toepassing zijn op accountants die assurance-opdrachten uitvoeren en niet op leden van het interne toezichtsorgaan, kan een vermelding dat 'rvc-leden zich moeten houden aan de ViO' niet volstaan. Daarmee is immers voor verschillende mogelijke belangen en relaties nog niet bepaald wat daarvoor de (organisatiespecifieke) regels zijn voor rvc-leden.

'Good practice' - PwC

PwC heeft in het Reglement van de rvc de onafhankelijkheid van haar commissarissen ten opzichte van de accountantsorganisatie gewaarborgd door de onafhankelijkheidsvereisten uit de Code daarin op te nemen. Om te waarborgen dat de commissarissen ook onafhankelijk zijn van de controlecliënten van PwC, is een overzicht opgesteld met onafhankelijkheidsregels waaraan de commissarissen moeten voldoen. De onafhankelijkheidsregels voor de commissarissen komen overeen met die in de ViO en de relevante buitenlandse onafhankelijkheidsregels.

3.5 Module 5: Relatie van de accountantsorganisatie met de omgeving

Bij het uitvoeren van de wettelijke controle onderhoudt de accountant een relatie met verschillende partijen buiten de eigen organisatie: 1) de opdrachtgever, 2) de onderneming waar de financiële verantwoording betrekking op heeft en 3) de gebruikers van de controleverklaring.

Het feit dat de accountant wordt betaald door de onderneming die hij controleert en dat hij een informatievoorsprong heeft met betrekking tot de kwaliteit van zijn werk kan ertoe leiden dat de accountant de belangen van zijn controlecliënt of zijn eigen belangen centraal stelt, in plaats van het publiek belang van een kwalitatief goed uitgevoerde controle. Door transparant te zijn over de controles die zij uitvoeren en eventuele bijzonderheden die zij daarbij aantreffen, geven accountantsorganisaties en accountants de gebruikers van jaarrekeningen inzicht in de kwaliteit van de controles die daarop zijn uitgevoerd.

Scores OOB-accountantsorganisaties

De AFM heeft de door de OOB-accountantsorganisaties verstrekte informatie beoordeeld en op basis van die beoordeling een score toegekend aan deze module. In tabel 10 is per OOB-accountantsorganisatie de score voor deze module weergegeven.

Tabel 10. Scores module 5 Relatie van de accountantsorganisatie met de omgeving

Relatie van de accountantsorganisatie met de omgeving		Score
Ernst & Young Accountants LLP		5,0
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.		5,0
Deloitte Accountants B.V.		4,0
KPMG Accountants N.V.		4,0
BDO Audit & Assurance B.V.		3,0
Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.		3,0
Accon avm controlepraktijk B.V.		2,0
Baker Tilly Berk N.V.		2,0
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.		2,0
Gemiddelde		3,3

Onderbouwing score

Een accountantsorganisatie staat midden in het maatschappelijk verkeer en vervult door middel van de wettelijke controles een belangrijke rol in het creëren van transparantie voor zowel de controlecliënt als de gebruiker van de jaarrekening. Het is voor een gebruiker van de jaarrekening lastig te beoordelen wat de kwaliteit van de controle is. Transparantie van accountantsorganisaties en de controles die zij uitvoeren vergroot het inzicht dat gebruikers van jaarrekeningen hebben in de kwaliteit daarvan. Wettelijke regels voor transparantie, tot uitdrukking komend in de uitgebreide controleverklaring die met ingang van boekjaar 2014 verplicht is bij controles van OOB's, de communicatie met de ava en het transparantieverlag dragen bij aan het vergroten van de transparantie richting gebruikers.

De AFM vindt het daarnaast belangrijk dat accountantsorganisaties zelf beleid ontwikkelen waarin zij de voor hen relevante groep stakeholders benoemen en doelstellingen opnemen over wat ze willen bereiken met de transparantie over de kwaliteit van hun wettelijke controle richting deze stakeholders.

De noodzaak van transparantie over de kwaliteit van de controle wordt ook in het rapport 'In het publiek belang' door de werkgroep 'Toekomst accountantsberoep' onderkend. De werkgroep pleit ervoor dat de accountantsorganisatie duidelijk rapporteert over haar doelstellingen en resultaten.

De AFM constateert dat er tussen de Big 4- en de overige OOB-accountantsorganisaties een duidelijk verschil bestaat in de mate waarin dit thema op de agenda staat en leeft binnen de organisatie. De AFM ziet dat EY en PwC een eigen beleid hebben ontwikkeld waarin de uitgangspunten en doelstellingen omtrent de transparantie uitgewerkt zijn. De AFM constateert op basis van de verstrekte informatie dat de overige OOB-accountantsorganisaties dit thema nog uitsluitend vanuit de naleving van wet- en regelgeving benaderen.

Voor alle accountantsorganisaties constateert de AFM dat zij transparantie ten opzichte van de controlecliënt serieus nemen. Met uitzondering van Mazars, hebben alle OOB-accountantsorganisaties het begrip stakeholder zichtbaar breder ingevuld en benoemen naast de controlecliënt een breed gremium aan andere actoren in het maatschappelijk verkeer als stakeholder waar zij transparant naar toe willen zijn zoals: beleggers, politici of commissarissen.

De OOB-accountantsorganisaties bieden de bij haar werkzame accountants in meer of mindere mate praktische handvatten om transparant te kunnen zijn. Hierbij kan gedacht worden aan templates voor bijvoorbeeld de uitgebreide controleverklaring en het accountantsverslag, trainingen en workshops voor het optreden van de externe accountant op de ava.

De AFM stelt vast dat de Big 4-accountantsorganisaties over meer onderwerpen dan die volgen uit wet- en regelgeving transparant zijn naar de voor hen relevante stakeholders, bijvoorbeeld over de uitkomsten van AFM-onderzoeken aan (potentiële) controlecliënten en het verstrekken van kerncijfers en meetindicatoren die een beeld geven van de kwaliteit van de controlewerkzaamheden.

3.6 Module 6: Netwerk

Accountantsorganisaties zijn onderdeel van een zogenoemd 'netwerk' en werken zowel nationaal als internationaal binnen het netwerk samen met andere disciplines op een breed terrein van fiscaal, financieel, IT, organisatorisch en soms juridisch advies.

Binnen die samenwerking kunnen afspraken over groei- en winstdoelstellingen, winstverdeling en investeringen bestaan, die invloed kunnen hebben op de wijze waarop en de mate waarin de accountantsorganisatie in staat is de kwaliteit van wettelijke controles te waarborgen en onafhankelijk te opereren. Daarnaast strekt het netwerk van de accountantsorganisaties zich in een aantal gevallen buiten Nederland uit. De manier van werken in Nederland wordt in meer of mindere mate, afhankelijk van de gekozen wijze van samenwerking binnen het internationale netwerk, door het internationale netwerk beïnvloed. Daarmee kan het internationale netwerk invloed hebben op de kwaliteit van de wettelijke controle en de onafhankelijkheid ten opzichte van de controlecliënt.

Scores OOB-accountantsorganisaties

De AFM heeft de door de OOB-accountantsorganisaties verstrekte informatie beoordeeld en op basis van die beoordeling scores toegekend aan de verschillende onderdelen van deze module. In tabel 11 zijn per OOB-accountantsorganisatie de gemiddelde scores voor deze module weergegeven.

Tabel 11. Scores module 6 Netwerk

Netwerk	Score
Ernst & Young Accountants LLP	5,0
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	5,0
KPMG Accountants N.V.	5,0
Deloitte Accountants B.V.	4,4
Baker Tilly Berk N.V.	4,0
Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.	3,6
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.	3,6
BDO Audit & Assurance B.V.	3,0
Accon avm controlepraktijk B.V.	2,0
Gemiddelde	4,0

Onderbouwing score

In de module 'Netwerk' heeft de AFM twee onderwerpen beoordeeld:

1. het nationale netwerk; en
2. het internationale netwerk.

Nationaal netwerk

Alle OOB-accountantsorganisaties werken in een nationaal netwerk. Afspraken die binnen het netwerk gemaakt worden kunnen invloed hebben op de wijze waarop en de mate waarin de accountantsorganisatie in staat is de kwaliteit van de wettelijke controles te waarborgen. Zoals ook beschreven in het rapport 'In het publiek belang' vindt de AFM het van belang dat er een organisatiebreed draagvlak is waarin wordt erkend dat bepaalde normen en waarden unaniem binnen het netwerk van toepassing zijn. Onvoldoende naleving van normen binnen een van de onderdelen van het netwerk kan namelijk gevolgen hebben voor het vertrouwen in de gehele organisatie, waaronder ook het vertrouwen in de accountantscontrole. Ook vindt de AFM het belangrijk dat accountantsorganisaties onderkennen dat afspraken over groei- en winstdoelstellingen, winstverdeling en (kwaliteits)investeringen invloed kunnen hebben op de

kwaliteit van wettelijke controles. Het is derhalve van belang voor accountantsorganisaties om inzicht te hebben in de kwaliteitsverhogende en –belemmerende factoren die het werken in het nationale netwerk met zich meebrengen voor de wettelijke controles.

EY, KPMG en PwC hebben zowel factoren geïdentificeerd en geanalyseerd die een positieve als negatieve invloed hebben op de kwaliteit van wettelijke controles die samenhangen met het functioneren in een nationaal netwerk. BTB, Deloitte, EY, GT, KPMG, Mazars en PwC hebben in hun detailanalyse van factoren aandacht gehad voor de invloed van afspraken over groei- en winstdoelstellingen, winstverdeling en (kwaliteits)investeringen en de invloed op de naleving van wet- en regelgeving. BDO heeft deze factoren gedeeltelijk geïdentificeerd en geanalyseerd en heeft op hoofdlijnen aandacht gehad voor de invloeden van winstdoelstellingen, -verdeling en investeringen in het nationale netwerk op de kwaliteit van wettelijke controles. De AFM heeft de identificatie en analyse van kwaliteitsbelemmerende en -verhogende factoren van Accon als onvoldoende beoordeeld.

Internationaal netwerk

Vrijwel alle OOB-accountantsorganisaties opereren niet alleen in een nationaal netwerk maar ook in een internationaal netwerk. De manier van werken in Nederland wordt in meer of mindere mate, afhankelijk van de gekozen wijze van samenwerking binnen het internationale netwerk, door het internationale netwerk beïnvloed. De AFM meent dat inzicht in waar het netwerk een positieve invloed heeft op de kwaliteit van wettelijke controles belangrijk is om daarvan optimaal gebruik te maken, naast het onderkennen van factoren die mogelijk een belemmerende factor zijn voor de kwaliteit van de wettelijke controles. Zo wordt in bijna alle netwerken de controlemethodologie en de daarmee samenhangende automatisering internationaal ontwikkeld en vervolgens in Nederland geïmplementeerd. Daar waar nodig wordt dit aangevuld met specifieke nationale wet- en regelgeving. Ook kan het netwerk faciliterend zijn in het al dan niet verplicht stellen van aanvullende kwaliteitswaarborgen en uitvoeren van reviews binnen de aangesloten ledenfirma's. Daarnaast kan sprake zijn van een internationale strategie waarin uitgangspunten ten aanzien van bijvoorbeeld groei-doelstellingen of het 'one-service concept' worden bepaald en die door de memberfirma's in hun lokale strategie moeten worden overgenomen.

Het is derhalve van belang voor accountantsorganisaties om te bepalen wat de kwaliteitsverhogende en –belemmerende factoren zijn die het werken in het internationale netwerk met zich meebrengen voor de kwaliteit van de wettelijke controles.

Deloitte, EY, KPMG en PwC hebben zowel kwaliteitsverhogende als -belemmerende factoren geïdentificeerd en geanalyseerd. Deze organisaties hebben eveneens in detail aandacht gehad voor de positieve en negatieve invloed van het internationale netwerk op de manier van werken in Nederland. BTB heeft in detail aandacht voor de positieve invloeden maar mist gedetailleerde analyse van de kwaliteitsbelemmerende factoren. BDO, GT en Mazars hebben gedeeltelijk zowel kwaliteitsverhogende als –belemmerende factoren geïdentificeerd en geanalyseerd. Daarbij hebben ze op hoofdlijnen aandacht gehad voor zowel de positieve als de negatieve invloed van het internationale netwerk op de manier van werken in Nederland. Op Accon is dit onderdeel niet van toepassing omdat deze organisatie geen onderdeel uitmaakt van een internationaal netwerk.

3.7 Module 7: Verandering

Om ervoor te zorgen dat er daadwerkelijk een structurele verandering plaatsvindt, is het belangrijk dat accountantsorganisaties eerst een grondige, integrale analyse maken van de dieperliggende oorzaken die de kwaliteit van wettelijke controles positief dan wel negatief beïnvloeden. Een oorzakenanalyse geeft inzicht in wat er daadwerkelijk moet veranderen. Hierdoor zijn accountantsorganisaties in staat een structurele en integrale verandering door te voeren waardoor de kwaliteit van de wettelijke controles wordt verankerd.

Scores OOB-accountantsorganisaties

De AFM heeft de door de OOB-accountantsorganisaties verstrekte informatie beoordeeld en op basis van die beoordeling scores toegekend aan de verschillende onderdelen van deze module. In tabel 12 zijn per OOB-accountantsorganisatie de gemiddelde scores voor deze module weergegeven.

Tabel 12. Scores module 7 Verandering

Verandering	Score
KPMG Accountants N.V.	4,0
Deloitte Accountants B.V.	3,5
BDO Audit & Assurance B.V.	3,0
Ernst & Young Accountants LLP	3,0
Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.	2,5
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	2,5
Baker Tilly Berk N.V.	2,0
Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.	2,0
Accon avm controlepraktijk B.V.	1,0
Gemiddelde	2,6

Onderbouwing score

In de module 'verandering' heeft de AFM twee onderwerpen beoordeeld:

1. de uitgevoerde integrale oorzakenanalyse die ten grondslag ligt aan de verandervisie.
2. de verandervisie en of die met een redelijke verwachting de gewenste situatie kan bereiken en of de verandervisie op consistente en evenwichtige wijze beschrijft waarom, wat, hoe, wie, waar en wanneer moet worden veranderd.

Integrale oorzakenanalyse

De AFM is van mening dat een grondige, integrale analyse van de dieperliggende oorzaken die de kwaliteit van wettelijke controles positief dan wel negatief beïnvloeden de basis is voor een succesvolle verandervisie. Deze integrale oorzakenanalyse moet zich als basis voor de verandervisie op zijn minst richten op alle onderwerpen en lagen waarvoor ook in de verandervisie aandacht moet zijn. Deze onderwerpen zijn: governance, kwaliteitsgerichte cultuur, wettelijk kwaliteitsniveau, transparantie over kwaliteit, en lerend vermogen. De lagen zijn: het bestuur, de externe accountants en andere medewerkers, het intern toezicht, het stelsel van kwaliteitsbeheersing, het netwerk en de omgeving.

De Big 4-accountantsorganisaties en BDO hebben verschillende oorzakenanalyses in de afgelopen jaren uitgevoerd. Accon, BTB, GT en Mazars hebben niet of nauwelijks dergelijke analyses gemaakt. De AFM ziet dat bij het merendeel van de analyses die de OOB-accountantsorganisaties hebben uitgevoerd enkel aandacht is voor de oorzaken die de kwaliteit van controles negatief beïnvloeden. Dit terwijl inzicht in factoren die de kwaliteit positief beïnvloeden kunnen worden benut in het verbeteren van de kwaliteit van controles. Bij alle accountantsorganisaties constateert de AFM dat de analyses beperkt in scope zijn geweest. Ofwel is slechts aandacht besteed aan enkele lagen binnen de organisatie of aan een beperkt aantal onderwerpen, ofwel de analyses zijn met onvoldoende diepgang uitgevoerd. Dat zou ertoe kunnen leiden dat er verbeterinitiatieven worden gestart die niet bijdragen aan het verbeteren van de kwaliteit, en ook dat oorzaken niet worden geadresseerd.

Verandervisie en -aanpak

Om te veranderen is het belangrijk dat er een richting is waar een accountantsorganisatie naar toe wil, en dat duidelijk is welke effecten dat moet opleveren. Met andere woorden: wat is er anders als de stip aan de horizon is bereikt? Dat ziet niet alleen toe op de 'hardere aspecten' zoals beleid, processen, en structuur, maar ook in het gedrag en de cultuur van een accountantsorganisatie. De AFM verwacht overigens niet van accountantsorganisaties dat de veranderaanpak in een blauwdruk wordt verpakt, of dat er slechts één model wordt gevolgd. De AFM begrijpt dat iedere accountantsorganisatie functioneert en verandert in haar eigen context. De AFM ziet ook verschillen in de visie en aanpakken die accountantsorganisaties kiezen.

Bij BDO, BTB, Deloitte, EY, KPMG en Mazars ziet de AFM een duidelijk verwoorde stip aan de horizon. Accon, BTB, GT en PwC hebben niet of onvoldoende duidelijk gemaakt welke effecten zij nastreven met deze verandering. Voor de AFM is dan de vraag of het bijvoorbeeld voor medewerkers duidelijk is waar de organisatie naar toe wil en of voldoende helder wordt gemaakt welk gedrag dan specifiek wordt verwacht en van wie. Accon accountantsorganisatie heeft nog geen veranderplan opgesteld.

Daarnaast is relevant of de gekozen aanpak die gehanteerd wordt past bij de richting die de accountantsorganisatie op wil. Daarbij is belangrijk dat er evenwichtig is nagedacht over wie, wat, waar, hoe en wanneer moet veranderen. De AFM constateert dat bijna alle accountantsorganisaties, met uitzondering van KPMG, deze vragen nog niet volledig hebben beantwoord, of dat de aandacht vooral is uitgegaan naar enkele vragen. Met andere woorden, de AFM ziet dat niet alle (hierboven genoemde) lagen en onderwerpen aandacht krijgen in de

gekozen veranderaanpak. Daarmee bestaat de kans dat bepaalde lagen en onderwerpen in het veranderproces over het hoofd worden gezien.

Daarnaast heeft de AFM beoordeeld of de antwoorden op al deze vragen met elkaar in lijn zijn, dus consistent. Wordt er steeds weer vanuit eenzelfde veranderfilosofie geredeneerd en gehandeld? En sluit het aan bij waar de accountantsorganisatie naar toe wil? Hierbij geldt dat voor Accon, BTB, GT, Mazars en PwC er onvoldoende consistentie is. Dat brengt volgens de AFM als risico met zich mee dat interventies niet tot het gewenste effect kunnen leiden en zelfs met elkaar kunnen conflicteren.

4. Toelichting maatregelen uit het rapport ‘In het publiek belang’

Dit hoofdstuk bevat de resultaten van de beoordeling van de AFM van de implementatie van de maatregelen uit het rapport ‘In het publiek belang’. De AFM heeft in haar onderzoek de 25 maatregelen betrokken waarvoor het initiatief voor de invoering mede ligt bij de OOB-accountantsorganisaties. Paragraaf 4.1 bevat de resultaten met betrekking tot de implementatie van de maatregelen voor zover de NBA daarvoor een verwachting per 1 mei 2015 heeft geformuleerd. Paragraaf 4.2 bevat de resultaten met betrekking tot de verdere voortgang van de implementatie van de volledige maatregelen.

De maatregelen uit het rapport ‘In het publiek belang’ zijn veelal zeer praktisch en gedetailleerd opgesteld (*rule based*). 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. De AFM heeft de informatie die zij van de OOB-accountantsorganisatie heeft ontvangen inhoudelijk beoordeeld en vastgesteld of de organisatie voldoet aan de geformuleerde verwachtingen van de NBA op 1 mei 2015 en daarnaast of de organisatie wellicht al verdere voortgang heeft geboekt met de implementatie van deze maatregelen. Het is mogelijk dat de conclusies van de AFM op onderdelen afwijken van het *self assessment* dat de organisatie heeft uitgevoerd voor het invullen van de NBA Monitor.

4.1 Maatregelen verwachting NBA 1 mei 2015

De resultaten met betrekking tot de implementatie van de maatregelen voor zover de NBA daarvoor een verwachting per 1 mei 2015 heeft geformuleerd zijn voor alle OOB-accountantsorganisaties weergegeven in tabel 13. Met een ‘+’ is weergegeven dat naar de mening van de AFM de OOB-accountantsorganisatie voor de desbetreffende maatregel op alle aspecten voldoet aan de verwachting van de NBA. Met een ‘-’ heeft de AFM weergegeven dat zij van mening is dat de OOB-accountantsorganisatie voor de desbetreffende maatregel niet op alle aspecten voldoet aan die verwachting.

Tabel 13. Resultaten maatregelen verwachting 1 mei 2015 rapport 'In het publiek belang'

Overzicht resultaten maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'									
Verwachting 1 mei 2015	Accon	BDO	BTB	Deloitte	EY	GT	KPMG	Mazars	PwC
Cultuur en gedrag									
1.3 - Arbeidsmarktprofilering	+	+	+	+	+	+	+	+	+
1.4 - Cultuurmeting	+	-	+	-	+	+	+	-	+
Governance									
2.2 - Profielschets rvc	-	+	-	-	+	+	+	-	+
2.3 - Taakomschrijving RvC	-	-	-	-	+	+	+	-	+
2.4 - In AFM uitvraag gekoppeld aan maatregel 2.3. Niet afzonderlijk beoordeeld									
Beoordelen en belonen									
3.1 - Beloningsbeleid controlepartners en medewerkers	-	+	+	+	+	-	+	+	+
3.2 - Promotiebeleid	-	+	+	+	+	-	+	+	+
3.4 - In AFM uitvraag gekoppeld aan maatregel 3.1. Niet afzonderlijk beoordeeld									
3.5 - Claw-back regeling	+	-	+	+	+	-	+	-	+
3.6 - Beleggingsbeleid	-	+	+	+	+	+	+	+	+
Kwaliteit meten en verbeteren									
5.1 - Kwaliteitsindicatoren	-	+	+	+	+	+	+	+	+
5.2 - Rapportage werkzaamheden en uren	-	-	-	+	+	+	+	-	+
5.3 - OKB	+	+	-	+	+	+	+	+	-
5.5 - Verbeterplan controlepartner	-	+	+	-	-	-	+	-	+

4.1.1 Cultuur en gedrag

Tabel 14. Resultaten maatregelen 'cultuur en gedrag'

Overzicht resultaten maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'									
Verwachting 1 mei 2015	Accon	BDO	BTB	Deloitte	EY	GT	KPMG	Mazars	PwC
Cultuur en gedrag									
1.3 - Arbeidsmarktprofilering	+	+	+	+	+	+	+	+	+
1.4 - Cultuurmeting	+	-	+	-	+	+	+	-	+

Verwachting NBA 1 mei 2015

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 de maatregelen die betrekking hebben op het onderwerp 'cultuur en gedrag'.

Maatregel 1.3 - Arbeidsmarktprofilering

“De accountantsorganisatie heeft aantoonbaar geëvalueerd (blijkend uit document(en)) of de uitingen aan studenten en de arbeidsmarkt in lijn zijn met de gewenste cultuur. Dat wil zeggen; focus op kwaliteit, professioneel kritische instelling, nauwkeurig, degelijk, een rechte rug hebben, maatschappelijk betrokken. Er is vastgesteld of er aanpassingen nodig zijn. Indien dat het geval is, heeft het bestuur van de accountantsorganisatie aantoonbaar de opdracht verstrekt om de betreffende uitingen aan te passen.”

Alle OOB-accountantsorganisaties hebben aantoonbaar geëvalueerd of de uitingen aan studenten en de arbeidsmarkt in lijn waren met de gewenste cultuur.

Maatregel 1.4 - Cultuurmeting

“De accountantsorganisatie heeft aantoonbaar (blijkend uit document(en)) nagedacht over de doelstellingen en het proces van cultuurmeting. Indien er nog geen cultuurmeting heeft plaatsgevonden heeft de accountantsorganisatie aangegeven op welke termijn de cultuurmeting zal worden gedaan (bijv. na gereedkomen van het meetinstrument dat de NBA ontwikkelt.)”

Accon, BTB, EY, GT, KPMG en PwC hebben aantoonbaar nagedacht over de doelstellingen en het proces van cultuurmeting. Zij hebben een dergelijke cultuurmeting reeds uitgevoerd, dan wel aangegeven op welke termijn de cultuurmeting zal worden gedaan. Mazars heeft ten aanzien van deze maatregel uitsluitend aangegeven het meetinstrument van de NBA af te wachten. Daarmee heeft zij niet aantoonbaar nagedacht over de doelstellingen en het proces van cultuurmeting. BDO en Deloitte hebben aangegeven reeds een cultuurmeting te hebben uitgevoerd, met name in de vorm van medewerkerstevredenheidsonderzoeken. De AFM is echter van oordeel dat met dergelijke onderzoeken onvoldoende de cultuur van de organisatie wordt gemeten.

4.1.2 Governance

Tabel 15. Resultaten maatregelen 'governance'

Overzicht resultaten maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'									
Verwachting 1 mei 2015									
	Accon	BDO	BTB	Deloitte	EY	GT	KPMG	Mazars	PwC
Governance									
2.2 - Profielschets rvc	-	+	-	-	+	+	+	-	+
2.3 - Taakomschrijving RvC	-	-	-	-	+	+	+	-	+
2.4 - In AFM uitvraag gekoppeld aan maatregel 2.3. Niet afzonderlijk beoordeeld									

Verwachting NBA 1 mei 2015

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 de maatregelen die betrekking hebben op het onderwerp 'governance'.

Maatregel 2.2

“De profielschets van de rvc is vastgesteld. In de profielschets wordt ten minste aandacht besteed aan:

- a. de gewenste onafhankelijkheid;*
- b. de vereiste deskundigheid, waaronder die op het gebied van kwaliteit en publiek belang;*
- c. vereiste competenties van afzonderlijke leden, waaronder kritische instelling;*
- d. de gewenste competenties van het geheel van de rvc;*
- e. de gewenste diversiteit;*
- f. de taakverdeling binnen de rvc;*
- g. de verenigbaarheid van het werk in de rvc met nevenfuncties; en*
- h. afspraken over de aanwezigheid bij vergaderingen van de rvc,*

waarbij de invulling op deze onderdelen in overeenstemming is met de relevante bepalingen in de maatregelen 2.1. tot en met 2.6 en de Nederlandse Corporate Governance Code.”

BDO, EY, GT, KPMG en PwC hebben een profielschets van de rvc vastgesteld waarin ten minste aandacht is besteed aan de bovenstaande onderwerpen. Accon heeft in het geheel nog geen profielschets vastgesteld. In de vastgestelde profielschetsen van BTB, Deloitte en Mazars ontbreken naar het oordeel van de AFM een of meerdere van bovenstaande onderwerpen of zijn deze onderwerpen niet volledig in overeenstemming met de relevante bepalingen in de maatregelen 2.1. tot en met 2.6 of de Code.

Maatregel 2.3

“In de taakomschrijving (taak en mandaat) is vastgelegd dat de rvc zich richt op de organisatiebrede aspecten die van invloed zijn op de kwaliteit van de accountantscontroles, onafhankelijkheid, integriteit en de belangen van de externe stakeholders bij de accountantscontrole. De taakomschrijving bevat een omschrijving van de activiteiten (taken) en bevoegdheden (mandaat) van de rvc.

De taakomschrijving bevat de volgende bepalingen inzake de bevoegdheden (het mandaat) van de rvc:

- a. het doen van een bindende voordracht voor te benoemen bestuursleden van de Nederlandse topholding, waarvan de aandeelhouders slechts met gekwalificeerde meerderheid kunnen afwijken;*

- b. de goedkeuring van benoeming en ontslag van partners binnen de controlepraktijk;
- c. goedkeuring van het kwaliteitsbeleid en de borging daarvan;
- d. goedkeuring van het beloningsbeleid voor bestuurders, partners en medewerkers en bepaling van de beloning voor de bestuurders van de Nederlandse topholding; en
- e. goedkeuring van de benoeming en beoordeling van de compliance officer.

De taakomschrijving bevat de toezichhoudende taken van de rvc inzake de (specifiek naar de situatie van de eigen accountantsorganisatie vertaalde) elementen zoals verwoord in best practice bepaling III.1.6 van de Nederlandse corporate governance code. In de taakomschrijving is vastgelegd dat de rvc ten minste eenmaal per jaar buiten aanwezigheid van het bestuur spreekt over de onderwerpen zoals benoemd in best practice bepaling III.1.7 van de Nederlandse corporate governance code. Tevens is in de taakomschrijving vastgelegd dat de rvc jaarlijks, zonder aanwezigheid van het bestuur, met de AFM spreekt over de accountantsorganisatie.”

EY, GT, KPMG en PwC hebben een taakomschrijving van de rvc waarin ten minste bovenstaande taken en bevoegdheden zijn vastgelegd. Bij BDO en BTB ontbreken een of meerdere van bovenstaande bevoegdheden in de taakomschrijving van de rvc. De toezichhoudende taken van de rvc zoals opgenomen in de taakomschrijving van BTB en Mazars bevatten niet alle elementen zoals verwoord in best practice bepaling III.1.6 van de Code. In de taakomschrijving van Accon, BTB en Mazars is niet vastgelegd dat de rvc ten minste eenmaal per jaar buiten aanwezigheid van het bestuur spreekt over alle onderwerpen zoals benoemd in best practice bepaling III.1.7 van de Code. Ten slotte is in de taakomschrijving van Deloitte en Mazars niet vastgelegd dat de rvc jaarlijks, zonder aanwezigheid van het bestuur, met de AFM spreekt over de accountantsorganisatie.

4.1.3 Beoordelen en belonen

Tabel 16. Resultaten maatregelen ‘beoordelen en belonen’

Overzicht resultaten maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'									
Verwachting 1 mei 2015	Accon	BDO	BTB	De loitte	EY	GT	KPMG	Mazars	PwC
Beoordelen en belonen									
3.1 - Beloningsbeleid controlepartners en medewerkers	-	+	+	+	+	-	+	+	+
3.2 - Promotiebeleid	-	+	+	+	+	-	+	+	+
3.4 - In AFM uitvraag gekoppeld aan maatregel 3.1. Niet afzonderlijk beoordeeld									
3.5 - Claw-back regeling	+	-	+	+	+	-	+	-	+
3.6 - Beleggingsbeleid	-	+	+	+	+	+	+	+	+

Verwachting NBA 1 mei 2015

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 de maatregelen die betrekking hebben op het onderwerp 'beoordelen en belonen'.

Maatregelen 3.1 en 3.4

“De accountantsorganisatie heeft aantoonbaar geëvalueerd (blijkend uit document(en)) of het intern beloningssysteem zich primair richt op bevordering van kwaliteit, coaching en begeleiding. De volgende criteria zijn ten minste van belang:

- a. het belangrijkste deel van de (variabele) beloning van de individuele werknemers die werkzaam zijn binnen de controlepraktijk en de beloning of verdeelsleutel op basis waarvan de winst wordt verdeeld voor controlepartners wordt bepaald door rol, verantwoordelijkheid en de geleverde controlekwaliteit, waaronder de kwaliteit van de begeleiding en coaching van teamleden en uitkomsten van dossier reviews; en*
- b. de score op kwaliteit, coaching en begeleiding heeft zowel positieve als negatieve consequenties voor de beloning of verdeelsleutel.”*

Met uitzondering van Accon en GT, hebben alle OOB-accountantsorganisaties aantoonbaar geëvalueerd of het intern beloningssysteem zich primair richt op bevordering van kwaliteit, coaching en begeleiding en hebben daarbij ten minste bovenstaande criteria betrokken. GT heeft niet aantoonbaar een dergelijke evaluatie uitgevoerd. Voor Accon concludeert de AFM dat de uitgevoerde evaluatie niet volledig voldoet aan de verwachting van de NBA per 1 mei, omdat die niet zichtbaar bovenstaande criteria omvat.

Maatregel 3.2

“De accountantsorganisatie heeft aantoonbaar geëvalueerd (blijkend uit document(en)) of het promotiebeleid voldoet aan de criteria ‘vaktechnische kennis, professioneel kritische instelling en kwaliteit’. Voor het promotiebeleid van medewerkers geldt dat de genoemde aspecten doorslaggevend dienen te zijn in de beoordelings- en promotiecriteria. Ten aanzien van partnerbenoemingen binnen de OOB controlepraktijk zijn in de evaluatie aanvullend ten minste de volgende criteria in ogenschouw genomen:

- a. minimaal het equivalent van twaalf maanden ervaring binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie met positieve beoordeling; en*
- b. minimaal drie dossierreviews met positieve beoordeling in de laatste vijf jaar voor benoeming.”*

Met uitzondering van Accon en GT, hebben alle OOB-accountantsorganisaties aantoonbaar geëvalueerd of het promotiebeleid voldoet aan de criteria 'vaktechnische kennis, professioneel kritische instelling en kwaliteit' en hebben bovenstaande criteria ten aanzien van partnerbenoemingen in ogenschouw genomen. Accon en GT hebben niet aantoonbaar het promotiebeleid geëvalueerd.

Maatregel 3.5

“Het bestuur van de accountantsorganisatie heeft aantoonbaar (blijkend uit document(en)) een opdracht verstrekt (in de lijn of aan een projectteam) tot het uitwerken van een voorstel voor de wijze waarop een claw-back regeling binnen de organisatie kan worden ingevoerd.”

Bij Accon, BTB, Deloitte, EY, KPMG en PwC heeft het bestuur aantoonbaar een opdracht verstrekt tot het uitwerken van een voorstel voor de wijze waarop een claw-back regeling binnen de organisatie kan worden ingevoerd. BDO, GT en Mazars hebben een dergelijke opdracht niet aantoonbaar verstrekt.

Maatregel 3.6

“De accountantsorganisatie heeft het bestaande beleggingsbeleid voor de partners aantoonbaar (blijkend uit document(en)) geëvalueerd. De accountantsorganisatie beschikt over een voorstel voor de wijze waarop een beleggingsbeleid voor partners in privé kan worden ingevoerd c.q. aangepast. In het voorstel wordt aangegeven wat de restricties zijn die partners hierbij in acht moeten nemen.”

Met uitzondering van Accon, hebben alle OOB-accountantsorganisaties het bestaande beleggingsbeleid voor de partners aantoonbaar geëvalueerd. Deze organisaties beschikken eveneens over een voorstel voor de wijze waarop een beleggingsbeleid voor partners in privé kan worden ingevoerd c.q. aangepast, waarin wordt aangegeven wat de restricties zijn die partners in acht moeten nemen. Accon heeft een dergelijke evaluatie niet uitgevoerd en beschikt evenmin over een voorstel voor invoering of aanpassing van een beleggingsbeleid.

4.1.4 Kwaliteit meten en verbeteren

Tabel 17. Resultaten maatregelen 'kwaliteit meten en verbeteren'

Overzicht resultaten maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'									
Verwachting 1 mei 2015	Accon	BDO	BTB	Deloitte	EY	GT	KPMG	Mazars	PwC
Kwaliteit meten en verbeteren									
5.1 - Kwaliteitsindicatoren	-	+	+	+	+	+	+	+	+
5.2 - Rapportage werkzaamheden en uren	-	-	-	+	+	+	+	-	+
5.3 - OKB	+	+	-	+	+	+	+	+	-
5.5 - Verbeterplan controlepartner	-	+	+	-	-	-	+	-	+

Verwachting NBA 1 mei 2015

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 de maatregelen die betrekking hebben op het onderwerp 'kwaliteit meten en verbeteren'.

Maatregel 5.1

"Accountantsorganisaties hebben de in 'appendix 2' van het rapport 'In het publiek belang' voorgestelde indicatoren aantoonbaar (blijkend uit document(en)) geëvalueerd op bruikbaarheid en nut en getoetst op data-beschikbaarheid."

Met uitzondering van Accon, hebben alle OOB-accountantsorganisaties de voorgestelde indicatoren aantoonbaar geëvalueerd en getoetst. Accon heeft deze evaluatie niet aantoonbaar uitgevoerd.

Maatregel 5.2

"De accountantsorganisatie heeft aantoonbaar de controlepraktijk geïnstrueerd om schriftelijk aan de OOB-controlecliënt te rapporteren over werkzaamheden en bestede uren in het kader van de wettelijke controle (nacalculatie boekjaar 2014 en voorcalculatie 2015)."

De Big 4-accountantsorganisaties en GT hebben aantoonbaar de controlepraktijk geïnstrueerd om schriftelijk aan de OOB-controlecliënt te rapporteren over werkzaamheden en bestede uren in het kader van de wettelijke controle. De overige OOB-accountantsorganisaties hebben een dergelijke specifieke instructie niet uitgevaardigd binnen hun controlepraktijk.

Maatregel 5.3

“De accountantsorganisatie heeft aantoonbaar (blijkend uit document(en)) haar beleid inzake opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) geëvalueerd op basis van de volgende criteria:

- a. opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) moeten worden uitgevoerd door een OKB team met senior teamleden onder leiding van een ervaren partner (of ervaren accountant van buiten de organisatie);*
- b. de leden van het OKB team zijn permanent, dan wel voor een afgebakende periode, een substantieel deel van hun tijd beschikbaar voor het uitvoeren van OKB's;*
- c. ieder jaar dienen meerdere dossiers van een controlepartner in een OKB te vallen.*

Indien het OKB-beleid (nog) niet aan deze criteria voldoet is aantoonbaar (in de vorm van een opdracht en projectteam) een proces in gang gezet dat OKB-beleid aan te passen.”

Accon, BDO, Deloitte, EY, GT, KPMG en Mazars hebben aantoonbaar het OKB-beleid geëvalueerd op basis van de bovenstaande criteria en waar nodig een proces in gang gezet dat OKB-beleid aan te passen. BTB en PwC hebben in de evaluatie van het OKB-beleid naar het oordeel van de AFM ten onrechte geconcludeerd dat in dat beleid ieder jaar meerdere dossiers van een controlepartner in een OKB vallen. In het OKB-beleid van deze OOB-accountantsorganisaties is namelijk bepaald dat jaarlijks ofwel een bepaald percentage dossiers in de OKB valt ofwel dat iedere controlepartner in de OKB valt. In beide gevallen kan het voorkomen dat in een jaar slechts één dossier van een controlepartner in de OKB valt, waarmee niet is gewaarborgd dat jaarlijks meerdere dossiers van een controlepartner in een OKB vallen.

Maatregel 5.5

“De accountantsorganisatie heeft het bestaande beleid ten aanzien van controlepartners die niet voldoen aan de kwaliteitseisen geëvalueerd. Voorts is aantoonbaar (blijkens document(en)) nagedacht over de noodzakelijke aanpassingen van dit beleid, om te voldoen aan de volgende criteria:

- a. gedurende een periode van twee jaar uitvoering wordt gegeven aan dit verbeterplan;*
- b. het aantal OKB's op de controledossiers van deze partner sterk wordt geïntensiveerd;*
- c. na twee jaren een evaluatie plaatsvindt van de ontwikkeling en kwaliteit in die periode;*
- d. na twee jaren wordt bepaald of de controlepartner tekeningsbevoegd kan blijven binnen de accountantsorganisatie;*
- e. het besluit over de tekeningsbevoegdheid van de controlepartner ter goedkeuring wordt ingediend bij de rvc.”*

BDO, BTB, KPMG en PwC hebben het bestaande beleid ten aanzien van controlepartners die niet voldoen aan de kwaliteitseisen geëvalueerd en aantoonbaar nagedacht over de noodzakelijke aanpassingen van dit beleid in overeenstemming met bovenstaande criteria. Bij Deloitte, EY, GT en Mazars heeft de AFM geconcludeerd dat in de noodzakelijke aanpassingen van het beleid van deze organisaties een of meerdere van bovenstaande criteria ontbraken, terwijl de AFM van mening is dat het beleid niet volledig aan die criteria voldoet. Bijvoorbeeld omdat de organisatie

steeds een termijn van één jaar hanteert, in plaats van de in de criteria genoemde twee jaar, of omdat in het beleid niet is vermeld dat het besluit over de tekeningsbevoegdheid van de controlepartner ter goedkeuring moet worden ingediend bij de rvc. Bij Accon heeft de AFM geconstateerd dat niet aantoonbaar is nagedacht over de noodzakelijke aanpassingen van het beleid.

4.2 Volledige implementatie maatregelen

In tabel 18 is weergegeven of de OOB-accountantsorganisaties naar de mening van de AFM al verder zijn dan de verwachting van de NBA voor 1 mei 2015 met de implementatie van de maatregelen. Een '+' geeft weer dat de AFM van mening is dat de OOB-accountantsorganisatie de aspecten heeft geïmplementeerd die verder gaan dan de verwachting van de NBA per 1 mei 2015. Met een '-' heeft de AFM weergegeven dat zij uit de door de OOB-accountantsorganisatie verstrekte informatie opmaakt dat de organisatie is aangevangen met de implementatie van de aspecten die verder gaan de verwachting van de NBA per 1 mei 2015, maar de AFM van mening is dat de implementatie nog niet volledig in lijn is met de geformuleerde maatregel. Ten slotte geeft een '-*' weer dat de OOB-accountantsorganisatie zelf heeft aangegeven per 1 mei 2015 nog niet te zijn aangevangen met de implementatie van de aspecten die verder gaan dan de verwachting van de NBA per die datum.

Tabel 18. Resultaten maatregelen verder dan verwachting 1 mei 2015 rapport 'In het publiek belang'

Overzicht resultaten maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'									
Verder dan 1 mei 2015									
	Accon	BDO	BTB	Deloitte	EY	GT	KPMG	Mazars	PwC
Cultuur en gedrag									
1.3 - Arbeidsmarktprofilering	-*	-*	-*	-	+	-*	+	-	+
1.4 - Cultuurmeting	-*	-*	-	-	-	-*	-	-*	-
Governance									
2.1 - Instellen rvc	+	-*	-*	+	+	+	+	-*	+
2.2 - Profielschets op website	-*	-*	-*	-	-*	-*	+	-*	+
2.2 - Benoeming, schorsing en ontslag leden	+	-	-	-	-	-	+	-*	-
2.2 - Reglement	-	-*	-*	-	-	-	+	-*	+
2.2 - Rooster van optreden	-*	-*	-*	+	-*	-	+	-*	+
2.2 - Introductieprogramma	-*	-*	-*	+	+	-	+	-*	+
2.2 - Jaarlijkse bespreking	-	+	-*	+	+	-	+	-*	+
2.5 - Publiek belang en kerncommissies rvc	+	+	-	-	+	-	+	-*	+
2.6 - Verslag van de rvc	-	-*	-*	+	-	-	+	-*	+
2.7 - Profielschets bestuur	-	-*	-	+	-*	-	+	-*	+
2.8 - Tijdsbesteding bestuur	+	-*	-*	+	-	-	+	-*	-
Beoordelen en belonen									
3.1 - Beloningsbeleid controlepartners en medewerkers	-*	-*	-*	+	-	-	+	-	-
3.2 - Promotiebeleid	-*	-*	-	+	-	-	+	-*	+
3.3 - Beloningsbeleid rvc, rvb en beleidsbepalers	-*	-	-*	-	-*	-*	+	-*	+
3.4 - In AFM uitvraag gekoppeld aan maatregel 3.1. Niet afzonderlijk beoordeeld									
3.5 - Claw-back regeling	-*	-*	-*	-	-	-*	+	-*	-
3.6 - Beleggingsbeleid	-*	-*	-*	-	-*	-*	+	-*	-
3.7 - Uitfasering goodwill	n.v.t.	+	+	+	n.v.t.	+	+	n.v.t.	n.v.t.
3.8 - Invoering pensioenregeling	n.v.t.	+	-*	-*	+	-*	+	-*	-*
Verhouding tot opdrachtgever									
4.6 - Informatie managementletter	-	-*	-*	+	+	-*	+	-	+
Kwaliteit meten en verbeteren									
5.1 - Kwaliteitsindicatoren	-*	-*	-	+	-*	-	-	-	-
5.3 - OKB	+	-*	-	+	+	-*	+	-*	-
5.5 - Verbeterplan controlepartner	-*	-*	-*	-	-	-	-	-*	+
5.9 - Onderwijs	-	+	+	+	+	-*	+	-	+
Implementatie									
8.1 - Implementatie	+	-*	-	+	-*	-*	+	-*	-

4.2.1 Cultuur en gedrag

Tabel 19. Resultaten maatregelen 'cultuur en gedrag'

Overzicht resultaten maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'									
Verder dan 1 mei 2015	Accon	BDO	BTB	Deloitte	EY	GT	KPMG	Mazars	PwC
Cultuur en gedrag									
1.3 - Arbeidsmarktprofilering	-*	-*	-*	-	+	-*	+	-	+
1.4 - Cultuurmeting	-*	-*	-	-	-	-*	-	-*	-

Maatregel 1.3 – Arbeidsmarktprofilering

“Bij de profilering richting studenten en arbeidsmarkt benadrukt de beroepsgroep juist die waarden, normen en kwaliteiten van een accountant die aandacht dienen te krijgen bij het vormen van de gewenste cultuur binnen accountantsorganisaties: focus op kwaliteit, een professioneel-kritische instelling, nauwkeurigheid, degelijkheid, een rechte rug, maatschappelijke betrokkenheid.”

EY, KPMG en PwC hebben maatregel 1.3 volledig ingevoerd. Deloitte en Mazars hebben op peildatum een aanzet gemaakt met verdere implementatie van deze maatregel maar hadden de benodigde aanpassingen in de arbeidsmarktprofilering nog niet uitgevoerd. Accon, BDO, BTB en GT hebben aangegeven nog niet te zijn begonnen aan het aanpassen van hun arbeidsmarktprofilering.

Maatregel 1.4 - cultuurmeting

“OOB-kantoren voeren periodiek een meting uit op de mindset en drivers van de partnergroep, andere leidinggevenden en medewerkers. De rvc wordt geïnformeerd over de uitkomsten van deze meting en de op basis hiervan voorgenomen acties. De rvc dient het bestuursbesluit over de te nemen acties goed te keuren. De uitkomsten van de meting bij individuele personen worden door het bestuur en de rvc betrokken in de besluitvorming (goedkeuring) rondom partnerbenoemingen.”

BTB, Deloitte, EY, KPMG en PwC hebben aangegeven periodiek een cultuurmeting uit te voeren. BTB en Deloitte doen dit met name in de vorm van medewerkerstevredenheidsonderzoeken. De AFM is echter van oordeel dat met dergelijke onderzoeken onvoldoende de cultuur van de organisatie wordt gemeten. De betrokkenheid van de rvc bij de uitkomsten van de cultuurmeting en de bevoegdheid van de rvc om het bestuursbesluit over de te nemen acties naar aanleiding van die uitkomsten goed te keuren is bij BTB, EY, KPMG en PwC nog niet geregeld, omdat er bij deze organisaties nog geen operationele rvc op peildatum was.

Accon, BDO, GT en Mazars hebben aangegeven op peildatum nog geen periodieke cultuurmeting uit te voeren.

4.2.2 Governance

Tabel 20. Resultaten maatregelen 'governance'

Overzicht resultaten maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'									
Verder dan 1 mei 2015									
	Accon	BDO	BTB	Deloitte	EY	GT	KPMG	Mazars	PwC
Governance									
2.1 - Instellen rvc	+	-*	-*	+	+	+	+	-*	+
2.2 - Profielschets op website	-*	-*	-*	-	-*	-*	+	-*	+
2.2 - Benoeming, schorsing en ontslag leden	+	-	-	-	-	-	+	-*	-
2.2 - Reglement	-	-*	-*	-	-	-	+	-*	+
2.2 - Rooster van aftreden	-*	-*	-*	+	-*	-	+	-*	+
2.2 - Introductieprogramma	-*	-*	-*	+	+	-	+	-*	+
2.2 - Jaarlijkse bespreking	-	+	-*	+	+	-	+	-*	+
2.5 - Publiek belang en kerncommissies rvc	+	+	-	-	+	-	+	-*	+
2.6 - Verslag van de rvc	-	-*	-*	+	-	-	+	-*	+
2.7 - Profielschets bestuur	-	-*	-	+	-*	-	+	-*	+
2.8 - Tijdsbesteding bestuur	+	-*	-*	+	-	-	+	-*	-

Maatregel 2.1 – Instellen rvc

“Bij de Nederlands topholding van iedere groep waarvan een accountantsorganisatie met een OOB-vergunning deel uitmaakt wordt een rvc ingesteld.”

Accon, Deloitte, KPMG en PwC hadden op peildatum een rvc ingesteld. BDO, BTB, EY, GT en Mazars gaven op peildatum aan nog geen rvc ingesteld te hebben. EY en GT hebben inmiddels wel een rvc ingesteld.

Maatregel 2.2 – Samenstelling en werkwijze rvc

“Voor de samenstelling (waaronder onafhankelijkheid) en werkwijze van de rvc gelden de principebepalingen III.1, III.2 en III.3 van de Nederlandse Code Corporate Governance (CCG). Deze bepalingen worden overgenomen in een NBA-verordening, zodat deze bepalingen binnen de reikwijdte vallen van het AFM toezicht. De rvc is zodanig samengesteld dat de leden onafhankelijk en kritisch kunnen optreden. In de rvc is naast de in de CCG benoemde deskundigheden, deskundigheid aanwezig ten aanzien van kwaliteitsbeleid en het publiek belang. Conform de CCG

zijn alle commissarissen, met uitzondering van maximaal één persoon, onafhankelijk en dus externe leden. De voorzitter van de rvc is altijd een extern lid en onafhankelijk. Selectie van leden van de rvc vindt plaats op basis van een profielschets (zie CCG principebepaling III.3) met daarin de benoemde deskundigheidsgebieden. De benoeming vindt plaats op basis van een bindende voordracht door de rvc, waarvan slechts met een gekwalificeerde meerderheid kan worden afgeweken. Hetzelfde geldt voor schorsing en ontslag. De rvc wordt divers samengesteld. In de samenstelling wordt gestreefd naar minimaal 30% vrouwen (en minimaal 30% mannen). Voordat voordracht van een (beoogd) rvc lid plaats kan vinden dient een geschiktheidstoets plaats te vinden door de AFM.”

Maatregel 2.2 - Profielschets op website

In maatregel 2.2 staat dat *“selectie van leden van de rvc plaats vindt op basis van een profielschets (zie CCG principebepaling III.3)”*. In best practice bepaling III.3.1 uit de Code staat: *“De profielschets wordt algemeen verkrijgbaar gesteld en op de website van de vennootschap geplaatst.”*

KPMG en PwC hebben de profielschets op hun website geplaatst. De overige OOB-accountantsorganisaties hebben de profielschets nog niet online toegankelijk gemaakt.

Maatregel 2.2 - Benoeming, schorsing en ontslag leden

In maatregel 2.2 staat: *“De benoeming vindt plaats op basis van een bindende voordracht door de rvc, waarvan slechts met een gekwalificeerde meerderheid kan worden afgeweken. Hetzelfde geldt voor schorsing en ontslag.”*

Accon en KPMG hebben geborgd dat de benoeming, schorsing en ontslag van commissarissen plaatsvindt op basis van een bindende voordracht van de rvc waarvan enkel met een gekwalificeerde meerderheid kan worden afgeweken. BDO, BTB, Deloitte, EY, GT en PwC hebben een aanzet gemaakt met het borgen van deze bevoegdheden van de rvc. Zij sluiten hierbij echter nog niet volledig aan bij de maatregel, bijvoorbeeld doordat niet zowel benoeming, schorsing als ontslag geregeld is of het afwijken met gekwalificeerde meerderheid nog niet geborgd is. Mazars heeft aangegeven nog geen aanzet te hebben gemaakt met de borging van deze bevoegdheden van de rvc.

Maatregel 2.2 – Reglement

Maatregel 2.2 zoekt aansluiting bij diverse bepalingen uit de Code waaronder principe III.1. In best practice bepaling III.1.1 uit de Code staat: *“De taakverdeling van de raad van commissarissen, alsmede zijn werkwijze worden neergelegd in een reglement. De raad van commissarissen neemt*

in het reglement een passage op voor zijn omgang met het bestuur, de algemene vergadering en de (centrale) ondernemingsraad. Het reglement wordt op de website van de vennootschap geplaatst.”

KPMG en PwC hebben een reglement voor de rvc opgesteld en op de website geplaatst. Accon, Deloitte, EY en GT voldoen op peildatum nog niet volledig aan bovenstaande maatregel doordat het reglement nog niet op de website geplaatst is en/of er passages in het reglement ontbreken, bijvoorbeeld over de omgang met de ondernemingsraad. BDO, BTB en Mazars hadden op peildatum nog geen reglement voor de rvc opgesteld.

Maatregel 2.2 - Rooster van aftreden

In maatregel 2.2 wordt aansluiting gezocht bij diverse bepalingen uit de Code waaronder principe III.3. In best practice bepaling III.3.6 uit de Code staat: *“De raad van commissarissen stelt een rooster van aftreden vast om zoveel mogelijk te voorkomen dat veel commissarissen tegelijk aftreden. Het rooster van aftreden wordt algemeen verkrijgbaar gesteld en op de website van de vennootschap geplaatst.”*

Deloitte, KPMG, en PwC hebben een rooster van aftreden voor de rvc wat op de website van de organisatie is geplaatst. Accon, BDO, BTB, EY, GT en Mazars voldeden nog niet aan deze maatregel en hadden nog geen rooster van aftreden van de rvc op de website geplaatst. Reden hiervoor kan enerzijds gevonden worden in het op peildatum ontbreken van een (operationele) rvc waardoor nog geen rooster van aftreden vastgesteld kon worden en anderzijds in het ontbreken van de borging van deze taak van de rvc.

Maatregel 2.2 - Introductieprogramma

In maatregel 2.2 wordt aansluiting gezocht bij diverse bepalingen uit de Code waaronder principe III.3. In best practice bepaling III.3.3 uit de Code staat: *“Alle commissarissen volgen na benoeming een introductieprogramma waarin in ieder geval aandacht wordt besteed aan algemene financiële, sociale en juridische zaken, de financiële verslaggeving door de vennootschap, de specifieke aspecten die eigen zijn aan de desbetreffende vennootschap en haar ondernemingsactiviteiten en de verantwoordelijkheden van een commissaris. De raad van commissarissen beoordeelt jaarlijks op welke onderdelen commissarissen gedurende hun benoemingsperiode behoefte hebben aan nadere training of opleiding. De vennootschap speelt hierin een faciliterende rol.”*

De Big 4-accountantsorganisaties hebben geborgd dat alle commissarissen na benoeming een introductieprogramma volgen en faciliteren nadere trainingen of opleidingen van de commissarissen gedurende hun benoemingsperiode. GT voldoet niet volledig aan de maatregel omdat de borging van de faciliterende rol van de organisatie bij behoefte aan nadere trainingen of

opleidingen van commissarissen tijdens hun benoemingsperiode ontbreekt. Accon, BDO, BTB en Mazars hebben aangegeven deze maatregel in het geheel nog niet te hebben geïmplementeerd.

Maatregel 2.2 - Jaarlijkse bespreking

In maatregel 2.2 wordt aansluiting gezocht bij diverse bepalingen uit de Code waaronder principe III.1. In best practice bepaling III.1.8 uit de Code staat: *“De raad van commissarissen bespreekt in ieder geval eenmaal per jaar de strategie en de voornaamste risico’s verbonden aan de onderneming, de uitkomsten van de beoordeling door het bestuur van de opzet en werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, alsmede eventuele significante wijzigingen hierin. Van het houden van de besprekingen wordt melding gemaakt in het verslag van de raad van commissarissen.”*

De Big 4-accountantsorganisaties en BDO voldoen volledig aan deze maatregel doordat zij hebben geborgd dat de rvc jaarlijks de in de maatregel genoemde onderwerpen bespreekt en hier melding van maakt in het verslag van de rvc. Accon, BDO en GT waren gestart met de borging van deze taak maar voldoen nog niet volledig doordat zij bijvoorbeeld nog niet alle te bespreken onderwerpen hebben geborgd of de jaarlijkse termijn hebben vastgelegd. BTB en Mazars hebben deze taak van de rvc in het geheel nog niet geborgd.

Maatregel 2.5 - Publiek belang en kerncommissies rvc

“De rvc kent desgewenst kerncommissies in overeenstemming met de CCG. De leden van de remuneratiecommissie zijn allen onafhankelijk. Het borgen van het publiek belang is een essentieel onderdeel van de taak van de rvc als geheel. De functie van de bestaande Commissie Publiek Belang wordt geïntegreerd in de rvc.”

Accon, BDO, EY, KPMG en PwC hebben de mogelijkheid tot het vormen van kerncommissies binnen de rvc in overeenstemming met de Code geborgd. Tevens hebben zij het borgen van het publiek belang als essentieel onderdeel aangemerkt van de rvc en mogelijk gemaakt dat de commissie publiek belang geïntegreerd is of wordt in de rvc. BTB, Deloitte en GT voldoen nog niet volledig aan deze maatregel, aangezien zij een of meerdere elementen uit de maatregel niet of anders hebben vormgegeven. Mazars heeft aangegeven nog geen maatregelen te hebben getroffen met betrekking tot de integratie van de commissie publiek belang en eventuele kerncommissies.

Maatregel 2.6 - Verslag van de rvc

“De rvc neemt een uitgebreid verslag op in het jaarverslag van de Nederlandse topholding en in het transparantieverlag van de accountantsorganisatie. Hierin wordt uiteengezet hoe de rvc zijn

rol heeft ingevuld op ieder van de aan de rvc toegewezen taken en verantwoordelijkheden, welke procedures zijn gevolgd en wat de belangrijkste inhoudelijke bevindingen, discussies en beslissingen van de rvc zijn.”

Deloitte, KPMG en PwC hebben deze maatregel volledig ingevoerd. Accon, EY en GT zijn nog niet volledig in de implementatie van deze maatregel. Bij enkele van hen ontbreekt bijvoorbeeld de borging van alle in de maatregel genoemde onderwerpen die onderdeel zijn van het verslag van de rvc. BDO, BTB en Mazars hebben nog niet geborgd dat de rvc een verslag opneemt in het jaarverslag van de topholding en het transparantieverslag van de accountantsorganisatie.

Maatregel 2.7 - Profielschets bestuur

“Het bestuur van de organisatie dient voldoende divers te zijn samengesteld, met voldoende oog voor de belangen van externe stakeholders. De rvc ziet hierop toe bij de benoeming van bestuurders van de Nederlandse topholding. Het benoemen van mensen van buitenaf kan hierbij in bepaalde gevallen helpen, maar is geen noodzaak. Selectie van bestuurders vindt plaats op basis van een door de rvc opgestelde profielschets met daarin de benoemde deskundigheidsgebieden en na uitvoering van een geschiktheidstoets door de AFM.”

Deloitte, KPMG en PwC hebben deze maatregel volledig ingevoerd. Accon, BTB en GT hebben een aanzet gemaakt met de implementatie van deze maatregel maar hebben nog niet alle elementen uit de maatregel zichtbaar geïmplementeerd. Een voorbeeld van een element wat ontbreekt is het toezien door de rvc op de diverse samenstelling van het bestuur. BDO, EY en Mazars hebben aangegeven nog geen start te hebben gemaakt met de borging van deze bevoegdheid van de rvc.

Maatregel 2.8 - Tijdsbesteding bestuur

“Het bestuur dient voldoende afstand te kunnen bewaren van de partnership en genoeg tijd te kunnen besteden aan het besturen van de organisatie. Het bestuurslid dat primair verantwoordelijk is voor het kwaliteitsbeleid dient zich voornamelijk op deze taak te richten. De rvc formuleert de uitgangspunten voor de tijdsbesteding van bestuurders aan bestuurstaken en andere verantwoordelijkheden en ziet toe op de naleving ervan. Een beperkte portefeuille als controlerend accountant is voor een bestuurder mogelijk, echter alleen na toestemming van de rvc.”

Accon, Deloitte en KPMG hebben deze maatregel volledig ingevoerd. EY, GT en PwC zijn gestart met de implementatie van deze maatregel, maar hebben deze nog niet volledig geïmplementeerd omdat één of meerdere van de in de maatregel genoemde elementen nog ontbraken. Een voorbeeld van een ontbrekend element is de vastlegging dat de bestuurder alleen een beperkte portefeuille als controlerend accountant heeft na toestemming van de rvc. BDO, BTB en Mazars

hebben aangegeven nog niet te zijn aangevangen met het borgen van deze bevoegdheid van de rvc.

4.2.3 Beoordelen en belonen

Tabel 21. Resultaten maatregelen 'beoordelen en belonen'

Overzicht resultaten maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'									
Verder dan 1 mei 2015									
	Accon	BDO	BTB	Deloitte	EY	GT	KPMG	Mazars	PwC
Beoordelen en belonen									
3.1 - Beloningsbeleid controlepartners en medewerkers	-*	-*	-*	+	-	-	+	-	-
3.2 - Promotiebeleid	-*	-*	-	+	-	-	+	-*	+
3.3 - Beloningsbeleid rvc, rvb en beleidsbepalers	-*	-	-*	-	-*	-*	+	-*	+
3.4 - In AFM uitvraag gekoppeld aan maatregel 3.1. Niet afzonderlijk beoordeeld									
3.5 - Claw-back regeling	-*	-*	-*	-	-	-*	+	-*	-
3.6 - Beleggingsbeleid	-*	-*	-*	-	-*	-*	+	-*	-
3.7 - Uitfasering goodwill	n.v.t.	+	+	+	n.v.t.	+	+	n.v.t.	n.v.t.
3.8 - Invoering pensioenregeling	n.v.t.	+	-*	-*	+	-*	+	-*	-*

Maatregel 3.1 – Beloningsbeleid controlepartners en medewerkers

“Alle accountantsorganisaties moeten aantoonbaar een intern beloningsstelsel hebben waarin de beloning van kwaliteit, waaronder coaching en begeleiding, voorop staat. Het belangrijkste deel van de (variabele) beloning van de individuele werknemers die werkzaam zijn binnen de controlepraktijk en de beloning of verdeelsleutel op basis waarvan de winst wordt verdeeld voor controlepartners wordt bepaald door rol, verantwoordelijkheid en de geleverde controlekwaliteit, waaronder de kwaliteit van de begeleiding en coaching van teamleden en uitkomsten van dossier reviews. In het stelsel dient kwaliteit zowel positieve als negatieve consequenties te hebben voor de beloning of verdeelsleutel. Het beloningsbeleid, inclusief de criteria op basis waarvan de winst wordt verdeeld tussen de controlepartners, het beleggingsbeleid voor individuele partners in privé en de individuele beloningen van de bestuurders van de accountantsorganisatie worden gepubliceerd in het jaarverslag, transparantieverlag of op de website van de accountantsorganisatie.”

Deze maatregel is in de uitvraag van de AFM gekoppeld aan maatregel 3.4:

“Voor de overige controlepartners dient de vergoeding of verdeelsleutel op basis waarvan het winstrecht van de partner wordt bepaald te bestaan uit een component die is gebaseerd op rol en verantwoordelijkheid en een variabele component. Die laatste is voor het belangrijkste deel is gebaseerd op aan kwaliteit gerelateerde criteria, waaronder resultaten uit dossier-reviews, de resultaten van werknemerstevredenheidsmetingen en individuele beoordelingen door teamleden ten aanzien van de door de partner gegeven begeleiding. Binnen de vergoeding of verdeelsleutel

kan worden beloond op basis van andere doelstellingen. Aan een meer dan gemiddelde prestatie op het gebied van commerciële doelstellingen wordt echter geen gewicht toegekend indien de controlepartner negatief is beoordeeld op het aspect controlekwaliteit. Inhoudingen die worden gedaan op de beloning van individuele controlepartners vanwege een onvoldoende beoordeling op de geleverde kwaliteit worden niet bestemd voor uitkering aan de andere partners, maar worden in overleg met de rvc besteed aan specifieke maatregelen die gericht zijn op kwaliteitsverbetering. De werkgroep is van mening dat kwaliteit ook een collectieve verantwoordelijkheid is. Hierbij past niet dat kwaliteitsproblemen binnen het kantoor een positief effect kunnen hebben op de beloning van enig individu binnen de organisatie.”

Deloitte en KPMG hebben deze maatregelen volledig geïmplementeerd. Mazars en PwC zijn begonnen met het in lijn brengen van hun beloningsbeleid met het gevraagde uit de maatregelen maar misten hierbij nog een of meerdere elementen, bijvoorbeeld het element dat kwaliteit zowel positieve als negatieve consequenties heeft voor de beloning of verdeelsleutel. Accon, BDO, BTB, EY en GT hebben aangegeven nog niet te zijn begonnen met het geven van opvolging aan de evaluatie van hun beloningsbeleid om het in lijn te brengen met deze maatregelen, bijvoorbeeld omdat nog geen (zichtbare) evaluatie van het beloningsbeleid heeft plaatsgevonden.

Maatregel 3.2 - Promotiebeleid

“Vaktechnische kennis, professioneel kritische instelling en kwaliteit van de werkzaamheden dienen de cruciale elementen te zijn binnen het promotiebeleid voor medewerkers van de controlepraktijk in de organisatie, inclusief de criteria voor partnerbenoeming. Dit dient onder andere vormgegeven te worden door middel van een curriculum dat iemand doorlopen dient te hebben voordat hij in aanmerking komt voor partnerbenoeming. Onderdeel hiervan zijn aantoonbare werkervaring (met positieve beoordeling) binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie (bijvoorbeeld afdeling vaktechniek of compliance), gedurende een relevante periode en een representatief aantal dossierreviews met positieve beoordeling. Voor partnerbenoeming binnen de OOB-controlepraktijk van een accountantsorganisatie en voordat iemand als partner kan functioneren op een OOB dient aantoonbaar sprake te zijn van minimaal het equivalent van 12 maanden ervaring binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie met positieve beoordeling en minimaal drie dossierreviews met positieve beoordeling in de laatste vijf jaar voor benoeming. Bij OOB accountantsorganisaties toetst de rvc in ieder geval (maar niet uitsluitend) expliciet op de hiervoor genoemde aspecten bij zijn goedkeuring van partnerbenoemingen. Ten behoeve van een zorgvuldige en operationeel realiseerbare implementatie van deze maatregel acht de werkgroep een overgangsregime noodzakelijk. Het blijft maximaal drie jaar lang mogelijk om een persoon te benoemen die nog niet aan het criterium voldoet ten aanzien van ervaring binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie onder voorwaarde dat hij na benoeming binnen vijf jaar de vereiste ervaring alsnog opdoet.”

Deloitte, KPMG en PwC hebben deze maatregel volledig ingevoerd. BTB, EY en GT hebben deze maatregel gedeeltelijk ingevoerd, echter bij elk van deze organisaties ontbreken nog een of meerdere van de in de maatregel genoemde elementen ofwel is een van de maatregel afwijkende termijn gekozen voor het overgangsregime. Accon, BDO en Mazars hebben aangegeven nog geen

opvolging te hebben gegeven aan de resultaten van de evaluatie aangaande het promotiebeleid ofwel hebben nog geen zichtbare evaluatie uitgevoerd.

Maatregel 3.3 - Beloningsbeleid rvc, rvb en beleidsbepalers

“De principebepalingen II.2 en III.7 van de CCG inzake de bezoldiging van bestuurders respectievelijk commissarissen worden overgenomen in een NBA verordening zodat deze bepalingen binnen de reikwijdte vallen van het toezicht door de AFM. De bezoldiging van de leden van de rvc wordt jaarlijks vastgesteld en is onafhankelijk van de resultaten van de organisatie. De bezoldiging wordt vastgesteld op een niveau dat passend is bij de verantwoordelijkheid van de commissarissen en een adequate tijdsbesteding in de goede uitvoering van de taak. Bestuurders van de Nederlandse topholding van een OOB accountantsorganisatie dienen een beloning te ontvangen die is vastgesteld door de rvc en die geen directe relatie heeft met de winstgevendheid van de organisatie in het betreffende jaar. Deze beloning bestaat uit een door de rvc aan het begin van het jaar in overeenstemming met het beloningsbeleid vastgesteld vast bedrag plus een variabel bedrag dat kan oplopen tot maximaal 20%. Het variabele deel van de beloning van de bestuurders van de Nederlandse topholding dient gebaseerd zijn op het behalen van door de rvc vastgestelde lange-termijn doelstellingen die passen bij de maatschappelijke functie van de organisatie (waaronder kwaliteit van de accountantscontrole) en de specifieke verantwoordelijkheid hierin van de desbetreffende bestuurder. Het bestuur van de topholding ziet erop toe dat de bezoldiging van beleidsbepalers van de OOB-vergunninghouder past binnen de gestelde doelstellingen en het onder 3.1 omschreven beleid.”

KPMG en PwC hebben deze maatregel volledig geïmplementeerd. BTB en Deloitte hebben de maatregel nog niet volledig geïmplementeerd doordat zij de beloning van de bestuurders en de bezoldiging van de beleidsbepalers van de OOB-vergunninghouder nog niet in overeenstemming hebben gebracht met het gevraagde uit de maatregel. Accon, BTB, EY, GT en Mazars hebben daarnaast de bezoldiging van de rvc nog niet vastgesteld en hebben deze maatregel daardoor in zijn geheel niet geïmplementeerd.

Maatregel 3.5 - Claw-back regeling

“OOB accountantsorganisaties voeren een claw-back regeling in met een looptijd van 6 jaar (de maximale termijn voor het starten van procedures bij de Accountantskamer) waarbij de openbaar accountant een bedrag ineens inlegt of in 6 jaren opbouwt via reservering uit winstrechten. Het bedrag dat onder de regeling valt loopt in deze 6 jaren op tot één gemiddeld jaarinkomen dat is genoten over de meest recente 6-jaars periode. Indien voor het verstrijken van die periode blijkt dat verwijtbaar handelen van de accountant heeft geleid tot het afgeven van een verkeerde verklaring waaruit maatschappelijke schade is ontstaan, dan wordt het bedrag dat onder deze regeling valt niet uitbetaald, maar verliest de accountant zijn aanspraak op dit winstrecht geheel of gedeeltelijk. De hoogte van het op de gereserveerde winstrechten of ingelegde vermogen in te houden bedrag is ter finale beoordeling van de rvc en afhankelijk van de significantie van de tekortkoming en de hieruit ontstane maatschappelijke schade. Deze maatregel geldt niet alleen voor de tekenend partner, maar in voorkomend geval dient ook de rol van de partner die

verantwoordelijk is voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij deze opdracht en andere teamleden beoordeeld te worden. Inhoudingen die worden gedaan in overeenstemming met de claw-back regeling worden niet bestemd voor uitkering aan de andere partners, maar worden in overleg met de rvc besteed aan specifieke maatregelen die gericht zijn op kwaliteitsverbetering.”

KPMG heeft deze maatregel volledig geïmplementeerd. PwC heeft wel een voorstel voor een claw-backregeling maar heeft deze nog niet ingevoerd in haar organisatie. De overige OOB-accountantsorganisaties hebben nog geen claw-backregeling ingevoerd of hier een (zichtbaar) voorstel voor beschikbaar.

Maatregel 3.6 - Beleggingsbeleid

“Accountantsorganisaties voeren een beleggingsbeleid voor partners in privé in waarin wordt aangegeven wat de restricties zijn die partners hierbij in acht dienen te nemen. Het beleggingsbeleid dient te worden goedgekeurd door de rvc.”

KPMG heeft deze maatregel volledig geïmplementeerd. Bij de overige OOB-accountantsorganisaties is nog niet voldaan aan deze maatregel omdat er ofwel geen voorstel voor het beleggingsbeleid is ofwel de rvc dit beleggingsbeleid nog niet heeft goedgekeurd. Dit laatste komt voort uit het feit dat nog niet alle OOB-accountantsorganisaties op peildatum een (operationele) rvc hadden.

Maatregel 3.7 – Uitfasering goodwill

“De sector start een proces dat gericht is op geleidelijke uitfasering van het model waarbij toetredende partners kapitaal dienen in te leggen om een aandeel te verkrijgen in de organisatie (het ‘goodwill model’) binnen een redelijke termijn en met een passende overgangsregeling.”

Op Accon, EY, Mazars en PwC is deze maatregel niet van toepassing omdat zij geen goodwill-model kennen. Alle overige OOB-accountantsorganisaties hebben deze maatregel volledig geïmplementeerd doordat zij alle een proces zijn gestart dat is gericht op geleidelijke uitfasering van goodwill.

Maatregel 3.8 – Invoering pensioenregeling

“De sector onderzoekt het invoeren van een pensioenregeling voor de beroepsgroep waarin controlepartners van OOB accountantsorganisaties verplicht participeren en overige partners vrijwillig kunnen participeren. De werkgroep heeft de indruk dat een invoering van een pensioenregeling wenselijk is, maar de consequenties ten aanzien van onder andere onafhankelijkheid dienen eerst onderzocht te worden.”

BDO, EY en KPMG hebben deze maatregel volledig geïmplementeerd. BTB, Deloitte, GT, Mazars en PwC hebben aangegeven aan nog niet gestart te zijn met het onderzoek naar de invoering van een pensioenregeling. Op Accon is deze maatregel niet van toepassing omdat deze organisatie al een pensioenregeling kent.

4.2.4 Verhouding tot opdrachtgever

Tabel 22. Resultaten maatregelen 'verhouding tot opdrachtgever'

Overzicht resultaten maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'									
Verder dan 1 mei 2015									
	Accon	BDO	BTB	Deloitte	EY	GT	KPMG	Mazars	PwC
Verhouding tot opdrachtgever									
4.6 - Informatie managementletter	-	-*	-*	+	+	-*	+	-	+

Maatregel 4.6 – Informatie managementletter

“De accountant dient de rvc en rvb (of vergelijkbare organen) te allen tijde toe te staan om in het jaarverslag of tijdens de algemene vergadering informatie te verstrekken over de inhoud van de managementletter. De accountant ziet er in dat geval op toe dat deze informatie juist en evenwichtig is.”

De Big 4-accountantsorganisaties hebben deze maatregel volledig ingevoerd. Van Accon en Mazars is de procedure of interne instructie voor de informatieverstrekking over de inhoud van de managementletter nog niet definitief. BDO, BTB en GT hebben aangegeven nog niet te zijn begonnen met implementatie van deze maatregel.

4.2.5 Kwaliteit meten en verbeteren

Tabel 23. Resultaten maatregelen 'kwaliteit meten en verbeteren'

Overzicht resultaten maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'									
Verder dan 1 mei 2015									
	Accon	BDO	BTB	Deloitte	EY	GT	KPMG	Mazars	PwC
Kwaliteit meten en verbeteren									
5.1 - Kwaliteitsindicatoren	-*	-*	-	+	-*	-	-	-	-
5.3 - OKB	+	-*	-	+	+	-*	+	-*	-
5.5 - Verbeterplan controlepartner	-*	-*	-*	-	-	-	-	-*	+
5.9 - Onderwijs	-	+	+	+	+	-*	+	-	+

Maatregel 5.1 – Kwaliteitsindicatoren

“Accountantsorganisaties moeten voor een standaardset van kwaliteitsindicatoren, waaronder indicatoren op het gebied van leverage en coaching, in het transparantieverlag of jaarverslag rapporteren wat de interne doelstelling of norm is voor de betreffende indicator, wat de werkelijke uitkomst is over het afgelopen jaar en welke acties worden genomen indien het resultaat negatief afwijkt van de doelstelling of norm. De door de werkgroep voorgestelde indicatoren zijn opgenomen in appendix 2 bij dit rapport. De in 2015 respectievelijk 2016 te rapporteren indicatoren dienen voor eind 2014 definitief vastgesteld te worden door de NBA en worden periodiek bijgesteld op basis van uitkomsten van wetenschappelijk onderzoek en dialoog met stakeholders.”

Deloitte heeft deze maatregel volledig geïmplementeerd. BTB, GT, KPMG, Mazars en PwC hebben deze maatregel nog niet volledig geïmplementeerd. Zij hebben nog geen zichtbare interne doelstellingen of normen voor de kwaliteitsindicatoren uit hun standaardset. Mazars en PwC missen daarnaast nog andere elementen uit de maatregel bijvoorbeeld indicatoren op het gebied van leverage en coaching of het benoemen van acties voor wanneer de werkelijke uitkomsten van de kwaliteitsindicatoren in ongunstige zin afwijken van de doelstelling of norm. Accon, BDO en EY hebben aangegeven dat een standaardset van kwaliteitsindicatoren nog ontbreekt.

Maatregel 5.3 - OKB

“Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) moeten worden uitgevoerd door een OKB team met senior teamleden onder leiding van een ervaren partner (of ervaren accountant van buiten de organisatie). De leden van het OKB team zijn permanent, dan wel voor een afgebakende periode, een substantieel deel van hun tijd beschikbaar voor het uitvoeren van OKB's. Ieder jaar dienen meerdere dossiers van een controlepartner in een OKB te vallen.”

Accon, Deloitte, EY en KPMG hebben deze maatregel volledig geïmplementeerd. Enkele andere accountantsorganisaties hebben deze maatregel niet volledig in lijn met het gevraagde in de maatregel geïmplementeerd doordat zij bijvoorbeeld in percentages weergeven hoeveel dossiers in het OKB-beleid vallen waardoor een afwijking kan ontstaan met het in de maatregel gevraagde 'meerdere dossiers'. BDO, GT en Mazars hebben aangegeven nog niet te zijn gestart met verdere implementatie van deze maatregel.

Maatregel 5.5 – Verbeterplan controlepartner

“Indien wordt vastgesteld dat controledossiers –en werkzaamheden van een controlepartner niet voldoen aan de kwaliteitsvereisten dient, naast de in hoofdstuk 6 besproken invloed op de beloning, door deze controlepartner een verbeterplan opgesteld te worden in samenspraak met de compliance officer en het bestuurslid dat verantwoordelijk is voor kwaliteit. Gedurende een periode van twee jaren dient uitvoering gegeven te worden aan dit verbeterplan en dient het aantal OKB's op de controledossiers van deze partner sterk geïntensiveerd te worden. Na twee jaren dient een evaluatie plaats te vinden van de ontwikkeling en kwaliteit in die periode en dient bepaald te worden of de controlepartner tekeningsbevoegd kan blijven binnen de accountantsorganisatie. Hiertoe wordt een gemotiveerd besluit ter goedkeuring ingediend bij de rvc.”

PwC voldoet volledig aan deze maatregel. Deloitte, EY, GT en KPMG hebben een aanzet gemaakt met de invoer van de maatregel maar voldoen nog niet volledig aan de maatregel. Redenen hiervoor zijn dat er gekozen is voor een van de maatregel afwijkende termijn van één jaar, in plaats van twee jaar, voor het uitvoeren van het verbeterplan of dat de goedkeuringsbevoegdheid van de rvc nog niet geborgd is. Accon, BDO, BTB en Mazars hebben de noodzakelijke aanpassingen van het beleid inzake het verbeterplan van de controlepartner nog niet doorgevoerd.

Maatregel 5.9 - Onderwijs

“Het beroep dient actief bij te dragen aan de kwaliteit van het onderwijs door de terbeschikkingstelling van ervaren en vooraanstaande beroepsbeoefenaren.”

BDO, BTB, Deloitte, EY, KPMG en PwC geven aan actief bij te dragen aan de kwaliteit van het onderwijs. Accon en Mazars geven aan voornemens te zijn bij te gaan dragen aan de kwaliteit van het onderwijs, maar deden dit op peildatum nog niet. GT heeft aangegeven nog geen invulling te hebben gegeven aan deze maatregel.

4.2.6 Implementatie

Tabel 24. Resultaten maatregelen 'implementatie'

Overzicht resultaten maatregelen uit het rapport 'In het publiek belang'									
Verder dan 1 mei 2015									
	Accon	BDO	BTB	Deloitte	EY	GT	KPMG	Mazars	PwC
Implementatie									
8.1 - Implementatie	+	-*	-	+	-*	-*	+	-*	-

Maatregel 8.1 – Implementatie

“Accountantsorganisaties dienen in het transparantieverslag of jaarverslag verantwoording af te leggen over de implementatie van de in het covenant opgenomen maatregelen. Zodra een rvc is ingesteld bij de betrokken organisaties dient de rvc ook toe te zien op de tijdige en juiste implementatie van de maatregelen.”

Accon, Deloitte en KPMG hebben geborgd dat de rvc toeziet op tijdige en juiste implementatie van de maatregelen en dat er verantwoording over de implementatie wordt afgelegd in transparantieverslag of jaarverslag. Deze maatregel is nog niet geïmplementeerd door BDO, EY, GT en Mazars en niet volledig door BTB en PwC.

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

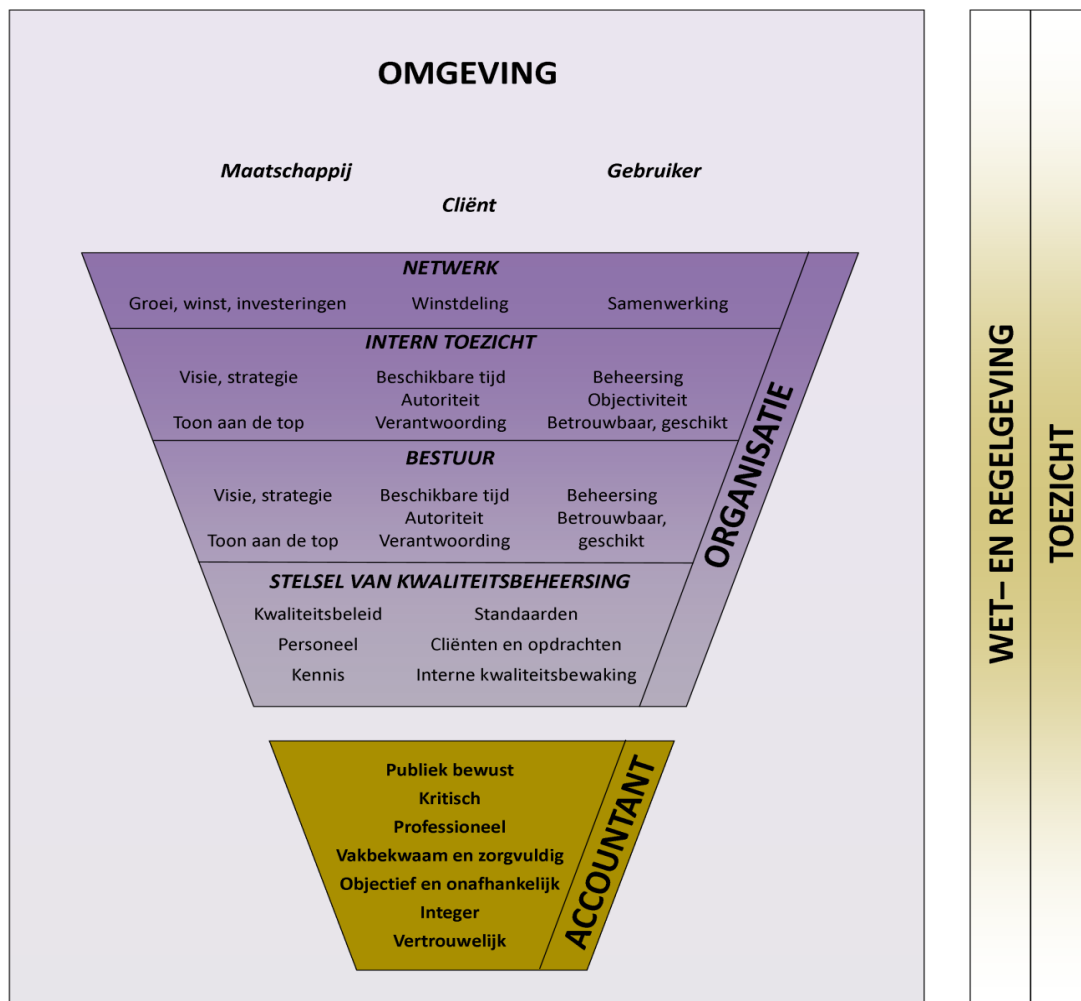
heeft een 'zorgplicht' voor deze externe accountants: zij moet ervoor zorgen dat haar externe accountants bij het uitvoeren van wettelijke controles de relevante wet- en regelgeving naleven, daarmee voldoende kwaliteit leveren en bijdragen aan de mate van vertrouwen dat beoogde gebruikers stellen in 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.

6. Bijlage I: Scoretabellen

In deze bijlage vindt u per module de doelstelling, het informatieverzoek van de AFM van 1 april 2015 en de scoretabellen die de AFM bij haar onderzoek heeft gehanteerd.

6.1 Module 1: Bestuur

Doelstelling

Op de (middel)lange termijn wil de AFM kunnen vaststellen dat:

- de accountantsorganisatie beschikt over een professioneel bestuur dat een op kwaliteit gerichte visie heeft;
- de accountantsorganisatie heeft beschreven hoe de in de visie gestelde doelstellingen van de organisatie worden bereikt;
- het bestuur van de accountantsorganisatie ‘in control’¹⁶ is;
- het bestuur divers qua samenstelling is, voldoende kennis en ervaring heeft en beschikt over het gezag om effectief te kunnen besturen; en
- het bestuur met een effectieve ‘toon aan de top’ een voorbeeldfunctie vervult die bijdraagt aan een kwaliteitsgerichte cultuur en daarmee in het publiek belang opereert.

Informatieverzoek 1 april 2015

Om vast te stellen of de OOB-accountantsorganisatie voldoet aan de verwachting voor 2015 heeft de AFM haar gevraagd de volgende informatie te verstrekken.

Op kwaliteit gerichte visie

1. Een document (of documenten) waaruit blijkt:
 - 1.1. wat de op kwaliteit gerichte visie is van de accountantsorganisatie; en
 - 1.2. dat de accountantsorganisatie heeft beschreven hoe de in de visie gestelde doelstellingen van de organisatie concreet worden bereikt.

‘In control’

2. Een document (of documenten) waaruit blijkt:
 - 2.1. dat de accountantsorganisatie heeft bepaald op welke wijze zij vaststelt dat zij ‘in control’ is;
 - 2.2. welke verbeterpunten de accountantsorganisatie onderkent om beter ‘in control’ te zijn; en
 - 2.3. op welke wijze de accountantsorganisatie inzicht heeft of zal krijgen in de belangrijkste kritische prestatie-indicatoren aangaande kwaliteit.

¹⁶ Duiding van dit begrip is aan de accountantsorganisatie zelf.

Invulling bestuursorgaan

3. Een document (of documenten), bijvoorbeeld een profielschets, waaruit blijkt dat de accountantsorganisatie heeft bepaald wat zij verstaat onder:
 - 3.1. diverse samenstelling van het bestuur;
 - 3.2. voldoende tijd van het bestuur (collectief en individuele leden);
 - 3.3. voldoende kennis van het bestuur (collectief en individuele leden);
 - 3.4. voldoende ervaring van het bestuur (collectief en individuele leden); en
 - 3.5. voldoende gezag om effectief te kunnen besturen (collectief en individuele leden).

Rol bestuur

4. Een document (of documenten) waaruit blijkt dat de accountantsorganisatie heeft bepaald welke rol het bestuur inneemt om de kwaliteitsgerichte cultuur – waarin het publieke belang centraal staat – te bepalen.

Weging van de onderdelen:

1. Op kwaliteit gerichte visie	40%
2. 'In control'	30%
3. Invulling bestuursorgaan	15%
4. Rol bestuur	15%

Scoretabellen

1	Op kwaliteit gerichte visie
5	<p>De accountantsorganisatie heeft een op kwaliteit gerichte visie waarvan het publiek belang onderdeel is en waarin alle volgende elementen adequaat zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft een omschrijving van wat zij verstaat onder 'kwaliteit' met een concrete en praktisch toepasbare vertaling naar gedrag van medewerkers en cultuur van de organisatie; • de visie is naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook gericht op andere elementen van kwaliteit; • de accountantsorganisatie heeft inzichtelijk hoe de gewenste kwaliteit wordt bereikt.
4	<p>De accountantsorganisatie heeft een op kwaliteit gerichte visie waarvan het publiek belang onderdeel is en waarin twee van de volgende elementen adequaat zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft een omschrijving van wat zij verstaat onder 'kwaliteit' met een concrete en praktisch toepasbare vertaling naar gedrag van medewerkers en cultuur van de organisatie; • de visie is naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook gericht op andere elementen van kwaliteit; • de accountantsorganisatie heeft inzichtelijk hoe de gewenste kwaliteit wordt bereikt.
3	<p>De accountantsorganisatie heeft een op kwaliteit gerichte visie waarvan het publiek belang onderdeel is en waarin ten minste twee van de volgende elementen gedeeltelijk zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft een omschrijving van wat zij verstaat onder 'kwaliteit' met een concrete en praktisch toepasbare vertaling naar gedrag van medewerkers en cultuur van de organisatie; • de visie is naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook gericht op andere elementen van kwaliteit; • de accountantsorganisatie heeft inzichtelijk hoe de gewenste kwaliteit wordt bereikt.
2	<p>De accountantsorganisatie heeft een op kwaliteit gerichte visie waarvan het publiek belang onvoldoende onderdeel is en waarin de volgende elementen onvoldoende zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft een omschrijving van wat zij verstaat onder 'kwaliteit' met een concrete en praktisch toepasbare vertaling naar gedrag van medewerkers en cultuur van de organisatie; • de visie is naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook gericht op andere elementen van kwaliteit; • de accountantsorganisatie heeft inzichtelijk hoe de gewenste kwaliteit wordt bereikt.
1	De accountantsorganisatie heeft geen op kwaliteit gerichte visie.

II	'In control'
5	<p>De accountantsorganisatie heeft voor het 'in control' zijn van haar organisatie alle volgende elementen adequaat uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft een beschrijving van wat zij voor haar organisatie verstaat onder 'in control' zijn; • het 'in control' zijn heeft naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook betrekking op andere onderdelen van de bedrijfsvoering; • de accountantsorganisatie heeft meetindicatoren aangaande kwaliteit bepaald; • de accountantsorganisatie heeft inzichtelijk hoe zij vaststelt dat zij 'in control' is en dat periodiek meet, bijvoorbeeld met periodieke rapportages aan het bestuur van de accountantsorganisatie.
4	<p>De accountantsorganisatie heeft voor het 'in control' zijn van haar organisatie drie van de volgende elementen adequaat uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft een beschrijving van wat zij voor haar organisatie verstaat onder 'in control' zijn; • het 'in control' zijn heeft naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook betrekking op andere onderdelen van de bedrijfsvoering; • de accountantsorganisatie heeft meetindicatoren aangaande kwaliteit bepaald; • de accountantsorganisatie heeft inzichtelijk hoe zij vaststelt dat zij 'in control' is en dat periodiek meet, bijvoorbeeld met periodieke rapportages aan het bestuur van de accountantsorganisatie.
3	<p>De accountantsorganisatie heeft voor het 'in control' zijn van haar organisatie ten minste drie van de volgende elementen gedeeltelijk uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft een beschrijving van wat zij voor haar organisatie verstaat onder 'in control' zijn; • het 'in control' zijn heeft naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook betrekking op andere onderdelen van de bedrijfsvoering; • de accountantsorganisatie heeft meetindicatoren aangaande kwaliteit bepaald; • de accountantsorganisatie heeft inzichtelijk hoe zij vaststelt dat zij 'in control' is en dat periodiek meet, bijvoorbeeld met periodieke rapportages aan het bestuur van de accountantsorganisatie.
2	<p>De accountantsorganisatie heeft voor het 'in control' zijn van haar organisatie de volgende elementen onvoldoende uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft een beschrijving van wat zij voor haar organisatie verstaat onder 'in control' zijn; • het 'in control' zijn heeft naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook betrekking op andere onderdelen van de bedrijfsvoering; • de accountantsorganisatie heeft meetindicatoren aangaande kwaliteit bepaald; • de accountantsorganisatie heeft inzichtelijk hoe zij vaststelt dat zij 'in control' is en dat periodiek meet, bijvoorbeeld met periodieke rapportages aan het bestuur van de accountantsorganisatie.
1	<p>De accountantsorganisatie heeft voor het 'in control' zijn van haar organisatie de volgende elementen niet uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft een beschrijving van wat zij voor haar organisatie verstaat onder 'in control' zijn; • het 'in control' zijn heeft naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook betrekking op andere onderdelen van de bedrijfsvoering; • de accountantsorganisatie heeft meetindicatoren aangaande kwaliteit bepaald; • de accountantsorganisatie heeft inzichtelijk hoe zij vaststelt dat zij 'in control' is en dat periodiek meet, bijvoorbeeld met periodieke rapportages aan het bestuur van de accountantsorganisatie.

III	Invulling bestuursorgaan
5	<p>De accountantsorganisatie heeft bij de invulling van haar bestuursorgaan voor alle volgende elementen concreet en organisatiespecifiek bepaald wat zij eronder verstaat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • diverse samenstelling van het bestuur; • voldoende tijd van het bestuur; • voldoende kennis en ervaring van het bestuur; • voldoende gezag om effectief te kunnen besturen.
4	<p>De accountantsorganisatie heeft bij de invulling van haar bestuursorgaan voor drie van de volgende elementen concreet en organisatiespecifiek bepaald wat zij eronder verstaat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • diverse samenstelling van het bestuur; • voldoende tijd van het bestuur; • voldoende kennis en ervaring van het bestuur; • voldoende gezag om effectief te kunnen besturen.
3	<p>De accountantsorganisatie heeft bij de invulling van haar bestuursorgaan voor ten minste drie van de volgende elementen algemeen en niet organisatiespecifiek bepaald wat zij eronder verstaat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • diverse samenstelling van het bestuur; • voldoende tijd van het bestuur; • voldoende kennis en ervaring van het bestuur; • voldoende gezag om effectief te kunnen besturen.
2	<p>De accountantsorganisatie heeft bij de invulling van haar bestuursorgaan voor de volgende elementen onvoldoende bepaald wat zij eronder verstaat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • diverse samenstelling van het bestuur; • voldoende tijd van het bestuur; • voldoende kennis en ervaring van het bestuur; • voldoende gezag om effectief te kunnen besturen.
1	<p>De accountantsorganisatie heeft bij de invulling van haar bestuursorgaan voor de volgende elementen niet bepaald wat zij eronder verstaat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • diverse samenstelling van het bestuur; • voldoende tijd van het bestuur; • voldoende kennis en ervaring van het bestuur; • voldoende gezag om effectief te kunnen besturen.

IV	Rol bestuur
5	<p>De accountantsorganisatie heeft beschreven wat de rol is van het bestuur, waarbij alle volgende elementen adequaat zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hoe het bestuur met zijn toon aan de top (o.a. met zijn uitingen) de kwaliteitsgerichte cultuur uitdraagt; • hoe het bestuur met zijn gedrag de kwaliteitsgerichte cultuur uitdraagt; • hoe de accountantsorganisatie inzichtelijk heeft hoe zij vaststelt dat zijn toon aan de top en zijn gedrag effectief zijn en dat periodiek meet.
4	<p>De accountantsorganisatie heeft beschreven wat de rol is van het bestuur, waarbij twee van de volgende elementen adequaat zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hoe het bestuur met zijn toon aan de top (o.a. met zijn uitingen) de kwaliteitsgerichte cultuur uitdraagt; • hoe het bestuur met zijn gedrag de kwaliteitsgerichte cultuur uitdraagt; • hoe de accountantsorganisatie inzichtelijk heeft hoe zij vaststelt dat zijn toon aan de top en zijn gedrag effectief zijn en dat periodiek meet.
3	<p>De accountantsorganisatie heeft beschreven wat de rol is van het bestuur, waarbij ten minste twee van de volgende elementen gedeeltelijk zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hoe het bestuur met zijn toon aan de top (o.a. met zijn uitingen) de kwaliteitsgerichte cultuur uitdraagt; • hoe het bestuur met zijn gedrag de kwaliteitsgerichte cultuur uitdraagt; • hoe de accountantsorganisatie inzichtelijk heeft hoe zij vaststelt dat zijn toon aan de top en zijn gedrag effectief zijn en dat periodiek meet.
2	<p>De accountantsorganisatie heeft beschreven wat de rol is van het bestuur, waarbij de volgende elementen onvoldoende zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hoe het bestuur met zijn toon aan de top (o.a. met zijn uitingen) de kwaliteitsgerichte cultuur uitdraagt; • hoe het bestuur met zijn gedrag de kwaliteitsgerichte cultuur uitdraagt; • hoe de accountantsorganisatie inzichtelijk heeft hoe zij vaststelt dat zijn toon aan de top en zijn gedrag effectief zijn en dat periodiek meet.
1	<p>De accountantsorganisatie heeft niet beschreven wat de rol is van het bestuur ten aanzien van de kwaliteitsgerichte cultuur.</p>

6.2 Module 2: Kwaliteitsgerichte cultuur

Doelstelling

Op de (middel)lange termijn wil de AFM kunnen vaststellen dat:

- de accountantsorganisatie een kwaliteitsgerichte cultuur heeft, dat wil zeggen, een cultuur die is gericht op het voortdurend centraal stellen van kwalitatief goed uitgevoerde wettelijke controles met het oog op het publiek belang, zoals vereist door de publieke taak van de accountantsorganisatie, ten opzichte van andere (commerciële) belangen; en
- de kwaliteitsgerichte cultuur van de accountantsorganisatie tot uitdrukking komt in de missie, visie, strategie, kernwaarden en werkwijze van de accountantsorganisatie en in de toepassing daarvan in de praktijk.

Informatieverzoek 1 april 2015

Om vast te stellen of de OOB-accountantsorganisatie voldoet aan de verwachting voor 2015 heeft de AFM haar gevraagd de volgende informatie te verstrekken.

Kwaliteitsgerichte cultuur

1. Een document (of documenten) waaruit blijkt dat de accountantsorganisatie heeft bepaald hoe een 'kwaliteitsgerichte cultuur' er voor haar organisatie uit ziet en daarbij ten minste aandacht heeft voor:
 - 1.1. de 'toon aan de top' die aansluit bij de missie, visie, strategie en kernwaarden van de accountantsorganisatie en die mede de kwaliteitsgerichte cultuur bepaalt;
 - 1.2. de relatie tussen kwaliteitsgericht en compliancegericht, waarbij geldt dat kwaliteitsgericht méér is dan compliancegericht;
 - 1.3. intensieve samenwerking (binnen het controleteam en daarbuiten met bijvoorbeeld vaktechnische medewerkers, deskundigen of andere accountants) bij het uitvoeren van wettelijke controles die bijdraagt aan het centraal stellen van het publiek belang en het verrichten van kwalitatief goede wettelijke controles; en
 - 1.4. de wijze waarop de accountantsorganisatie het 'lerend vermogen' van haar organisatie vormgeeft, dat wil zeggen, de wijze waarop de accountantsorganisatie ervoor zorgt dat zij actief leert van zaken die goed gaan en zaken die fout gaan, in het belang van continue kwaliteit en kwaliteitsverbetering.

Cultuuronderzoek

2. Een document (of documenten) waaruit blijkt dat de accountantsorganisatie heeft bepaald hoe zij onderzoekt of en in hoeverre de cultuur binnen haar organisatie op dit moment een op kwaliteitsgerichte cultuur is.

Bijdrage beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctioneringsbeleid aan kwaliteitsgerichte cultuur

3. Een document (of documenten) waaruit blijkt hoe het huidige beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctioneringsbeleid van de accountantsorganisatie in samenhang bijdraagt aan haar kwaliteitsgerichte cultuur.

4. Het sanctioneringsbeleid van de accountantsorganisatie waarin ten minste aandacht is voor:
 - 4.1. de juiste prikkels voor externe accountants en medewerkers in de controlepraktijk om kwalitatief goede controles uit te voeren waarbij het publieke belang centraal staat; en
 - 4.2. het door externe accountants en medewerkers in de controlepraktijk als voldoende hoog ervaren van de kans dat ontoereikende kwaliteit en/of overtredingen door de accountantsorganisatie worden gesignaleerd en gesanctioneerd en het als voldoende zwaar ervaren van de opgelegde sancties.

Weging van de onderdelen

1. Kwaliteitsgerichte cultuur	50%
2. Cultuuronderzoek	30%
3. Bijdrage beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctioneringsbeleid aan kwaliteitsgerichte cultuur	20%

Scoretabellen

I	Kwaliteitsgerichte cultuur
5	<p>De accountantsorganisatie heeft haar 'kwaliteitsgerichte cultuur' beschreven waarbij alle onderstaande onderdelen adequaat zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. de 'toon aan de top' die aansluit bij de missie, visie, strategie en kernwaarden van de accountantsorganisatie en die mede de kwaliteitsgerichte cultuur bepaalt; b. de cultuur is naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook gericht op andere elementen van kwaliteit; c. de wijze waarop zij de samenwerking¹⁷ die plaats vindt bij het uitvoeren van wettelijke controles vorm wil geven; en d. de vormgeving van het 'lerend vermogen'.
4	<p>De accountantsorganisatie heeft haar 'kwaliteitsgerichte cultuur' beschreven waarbij drie van de onderstaande onderdelen adequaat zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. de 'toon aan de top' die aansluit bij de missie, visie, strategie en kernwaarden van de accountantsorganisatie en die mede de kwaliteitsgerichte cultuur bepaalt; b. de cultuur is naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook gericht op andere elementen van kwaliteit; c. de wijze waarop zij de samenwerking die plaats vindt bij het uitvoeren van wettelijke controles vorm wil geven; en d. de vormgeving van het 'lerend vermogen'.
3	<p>De accountantsorganisatie heeft haar 'kwaliteitsgerichte cultuur' beschreven waarbij ten minste drie van de onderstaande onderdelen gedeeltelijk zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. de 'toon aan de top' die aansluit bij de missie, visie, strategie en kernwaarden van de accountantsorganisatie en die mede de kwaliteitsgerichte cultuur bepaalt; b. de cultuur is naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook gericht op andere elementen van kwaliteit; c. de wijze waarop zij de samenwerking die plaats vindt bij het uitvoeren van wettelijke controles vorm wil geven; en d. de vormgeving van het 'lerend vermogen'.
2	<p>De accountantsorganisatie heeft haar 'kwaliteitsgerichte cultuur' beschreven waarbij de onderstaande onderdelen onvoldoende zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. de 'toon aan de top' die aansluit bij de missie, visie, strategie en kernwaarden van de accountantsorganisatie en die mede de kwaliteitsgerichte cultuur bepaalt; b. de cultuur is naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook gericht op andere elementen van kwaliteit; c. de wijze waarop zij de samenwerking die plaats vindt bij het uitvoeren van wettelijke controles vorm wil geven; en d. de vormgeving van het 'lerend vermogen'.
1	<p>De accountantsorganisatie heeft 'kwaliteitsgerichte cultuur' niet beschreven of de onderstaande onderdelen niet uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. de 'toon aan de top' die aansluit bij de missie, visie, strategie en kernwaarden van de accountantsorganisatie en die mede de kwaliteitsgerichte cultuur bepaalt; b. de cultuur is naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook gericht op andere elementen van kwaliteit; c. de wijze waarop zij de samenwerking die standaard plaats vindt bij het uitvoeren van wettelijke controles vorm wil geven; en d. de vormgeving van het 'lerend vermogen'.

¹⁷ Met samenwerking wordt bedoeld op samenwerking binnen het controleteam en daarbuiten met bijvoorbeeld vaktechnische medewerkers, deskundigen of andere accountants.

II	Cultuuronderzoek
5	<p>De accountantsorganisatie heeft een plan om te onderzoeken of heeft recentelijk onderzocht of en in hoeverre de cultuur binnen haar organisatie op dit moment een kwaliteitsgerichte cultuur is. Daarbij is aan alle volgende elementen adequaat invulling gegeven:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in het cultuuronderzoek is een representatief gedeelte van elke laag uit de organisatie betrokken waarbij ook de netwerkonderdelen worden (zijn) meegenomen; • de accountantsorganisatie heeft (externe) deskundigen gebruikt om het onderzoek uit te voeren; • de vraagstelling is voldoende gericht om de mate waarin de cultuur kwaliteitsgericht is te meten; • in het cultuuronderzoek zijn, naast schriftelijke vragenlijsten, ook andere instrumenten toegepast om de cultuur (zoals zichtbaar in het gedrag) in kaart te brengen.
4	<p>De accountantsorganisatie heeft een plan om te onderzoeken of heeft recentelijk onderzocht of en in hoeverre de cultuur binnen haar organisatie op dit moment een kwaliteitsgerichte cultuur is. Daarbij is aan drie van de volgende elementen adequaat invulling gegeven:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in het cultuuronderzoek is een representatief gedeelte van elke laag uit de organisatie betrokken waarbij ook de netwerkonderdelen worden (zijn) meegenomen; • de accountantsorganisatie heeft (externe) deskundigen gebruikt om het onderzoek uit te voeren; • de vraagstelling is voldoende gericht om de mate waarin de cultuur kwaliteitsgericht is te meten; • in het cultuuronderzoek zijn, naast schriftelijke vragenlijsten, ook andere instrumenten toegepast om de cultuur (zoals zichtbaar in het gedrag) in kaart te brengen.
3	<p>De accountantsorganisatie heeft een plan om te onderzoeken of heeft recentelijk onderzocht of en in hoeverre de cultuur binnen haar organisatie op dit moment een kwaliteitsgerichte cultuur is. Daarbij is aan ten minste drie van de volgende elementen gedeeltelijk invulling gegeven:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in het cultuuronderzoek is een representatief gedeelte van elke laag uit de organisatie betrokken waarbij ook de netwerkonderdelen worden (zijn) meegenomen; • de accountantsorganisatie heeft (externe) deskundigen gebruikt om het onderzoek uit te voeren; • de vraagstelling is voldoende gericht om de mate waarin de cultuur kwaliteitsgericht is te meten; • in het cultuuronderzoek zijn, naast schriftelijke vragenlijsten, ook andere instrumenten toegepast om de cultuur (zoals zichtbaar in het gedrag) in kaart te brengen.
2	<p>De accountantsorganisatie heeft een plan om te onderzoeken of heeft recentelijk onderzocht of en in hoeverre de cultuur binnen haar organisatie op dit moment een kwaliteitsgerichte cultuur is. Daarbij is aan de volgende elementen onvoldoende invulling gegeven:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in het cultuuronderzoek is een representatief gedeelte van elke laag uit de organisatie betrokken waarbij ook de netwerkonderdelen worden (zijn) meegenomen; • de accountantsorganisatie heeft (externe) deskundigen gebruikt om het onderzoek uit te voeren; • de vraagstelling is voldoende gericht om de mate waarin de cultuur kwaliteitsgericht is te meten; • in het cultuuronderzoek zijn, naast schriftelijke vragenlijsten, ook andere instrumenten toegepast om de cultuur (zoals zichtbaar in het gedrag) in kaart te brengen.
1	<p>De accountantsorganisatie heeft geen plan om te onderzoeken of en in hoeverre de cultuur binnen haar organisatie op dit moment een kwaliteitsgerichte cultuur is. De accountantsorganisatie heeft evenmin recentelijk een dergelijk onderzoek uitgevoerd</p>

III	Bijdrage beoordelings-, belonings-, promotie- en sanctineringsbeleid aan kwaliteitsgerichte cultuur
5	<p>De accountantsorganisatie heeft een beoordelings- belonings-, promotie- en sanctineringsbeleid waarin alle volgende onderdelen adequaat en consistent met elkaar zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een beoordelingsbeleid waarin kwaliteit bepalend is; • een beloningsbeleid waarin kwaliteit bepalend is voor het krijgen van variabele beloning en/of een bonus; • een promotiebeleid waarin kwaliteit bepalend is; • een sanctineringsbeleid dat de juiste prikkels bevat om de kwaliteitsgerichte cultuur te bevorderen.
4	<p>De accountantsorganisatie heeft een beoordelings- belonings-, promotie- en sanctineringsbeleid waarin drie van de volgende onderdelen adequaat en consistent met elkaar zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een beoordelingsbeleid waarin kwaliteit bepalend is; • een beloningsbeleid waarin kwaliteit bepalend is voor het krijgen van variabele beloning en/of een bonus; • een promotiebeleid waarin kwaliteit bepalend is; • een sanctineringsbeleid dat de juiste prikkels bevat om de kwaliteitsgerichte cultuur te bevorderen.
3	<p>De accountantsorganisatie heeft een beoordelings- belonings-, promotie- en sanctineringsbeleid waarin ten minste drie van de onderstaande onderdelen gedeeltelijk zijn uitgewerkt en ten minste twee van de volgende onderdelen consistent met elkaar zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een beoordelingsbeleid waarin kwaliteit bepalend is; • een beloningsbeleid waarin kwaliteit bepalend is voor het krijgen van variabele beloning en/of een bonus; • een promotiebeleid waarin kwaliteit bepalend is; • een sanctineringsbeleid dat de juiste prikkels bevat om de kwaliteitsgerichte cultuur te bevorderen.
2	<p>De accountantsorganisatie heeft een beoordelings- belonings-, promotie- en sanctineringsbeleid waarin de volgende onderdelen onvoldoende zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een beoordelingsbeleid waarin kwaliteit bepalend is; • een beloningsbeleid waarin kwaliteit bepalend is voor het krijgen van variabele beloning en/of een bonus; • een promotiebeleid waarin kwaliteit bepalend is; • een sanctineringsbeleid dat de juiste prikkels bevat om de kwaliteitsgerichte cultuur te bevorderen.
1	<p>De accountantsorganisatie heeft een beoordelings- belonings-, promotie- en sanctineringsbeleid waarin de volgende onderdelen niet zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een beoordelingsbeleid waarin kwaliteit bepalend is; • een beloningsbeleid waarin kwaliteit bepalend is voor het krijgen van variabele beloning en/of een bonus; • een promotiebeleid waarin kwaliteit bepalend is; • een sanctineringsbeleid dat de juiste prikkels bevat om de kwaliteitsgerichte cultuur te bevorderen.

6.3 Module 3: Stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking

Doelstelling

Op de (middel)lange termijn wil de AFM kunnen vaststellen dat de accountantsorganisatie beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing dat:

- bestaat uit procedures, beschrijvingen en standaarden die de externe accountant in staat stellen zijn werk zo goed mogelijk uit te voeren en daarmee de kwaliteit van wettelijke controles waarborgen;
- tot stand komt op basis van een grondige analyse van kwaliteitsverhogende en -belemmerende factoren;
- effectief is in het benutten van geïdentificeerde kwaliteitsverhogende factoren en in het mitigeren van kwaliteitsbelemmerende factoren;
- betrekking heeft op het aanvaarden en continueren van controleopdrachten, het beschikbaar stellen van de benodigde tijd, middelen (o.a. standaarden en consultatiemogelijkheden) en personeel (o.a. kennis, vaardigheden en ervaring), het uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB) en het bewaken van het vereiste kwaliteitsniveau; en
- zodanig wordt nageleefd en ertoe leidt dat alle relevante betrokkenen (o.a. medewerkers, bestuur, raad van commissarissen (rvc), ingehuurd dienstverleners en netwerkonderdelen) zich zodanig gedragen dat een kwalitatief goed uitgevoerde wettelijke controle voortdurend centraal staat met het oog op het publiek belang. De accountantsorganisatie ziet toe op deze naleving en dit gedrag en evalueert periodiek de effectiviteit van haar stelsel met inachtneming van de eerder uitgevoerde analyse van kwaliteitsverhogende en -belemmerende factoren.

Informatieverzoek 1 april 2015

Om vast te stellen of de OOB-accountantsorganisatie voldoet aan de verwachting voor 2015 heeft de AFM haar gevraagd de volgende informatie te verstrekken.

Kennis

1. Een document (of documenten) waaruit blijkt hoe de accountantsorganisatie waarborgt dat:
 - 1.1. de kennis en vaardigheden van externe accountants en andere medewerkers op het wettelijke kwaliteitsniveau zijn en dat zij bij het uitvoeren van wettelijke controles het publiek belang centraal stellen;
 - 1.2. zij weet wat het niveau van de kennis en vaardigheden is van haar externe accountants en andere medewerkers en waar eventuele hiaten zitten die moeten worden weggewerkt; en
 - 1.3. externe accountants en andere medewerkers tijdig de voor hen relevante kennis en vaardigheden bijhouden, actualiseren en waar nodig uitbreiden.

Oorzakenanalyse

2. Een document (of documenten) waaruit blijkt dat de accountantsorganisatie heeft bepaald:
 - 2.1. dat zij een oorzakenanalyse uitvoert zodra is vastgesteld dat het behaalde kwaliteitsniveau niet toereikend is;
 - 2.2. op welke wijze zij deze oorzakenanalyse uitvoert; en
 - 2.3. wie deze oorzakenanalyse uitvoert.

Weging van de onderdelen:

1. Kennis 50%
2. Oorzakenanalyse 50%

Scoretabellen

I	Kennis
5	<p>De accountantsorganisatie heeft een document (bijvoorbeeld curriculum of opleidingsplan) waarin op zowel het collectieve als het individuele niveau van externe accountants en medewerkers alle volgende elementen adequaat zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none">• de accountantsorganisatie heeft bepaald wat de gewenste competenties (zowel kennis en vaardigheden) zijn van haar externe accountants en andere medewerkers;• de gewenste competenties hebben naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook betrekking op andere elementen van kwaliteit, zoals het publiek belang;• de accountantsorganisatie heeft inzicht in de aanwezige competenties (zowel kennis en vaardigheden) van haar externe accountants en andere medewerkers op basis van informatie uit verschillende bronnen (bijv. intern kwaliteitsonderzoek);• de accountantsorganisatie heeft een plan om op basis van het inzicht in de aanwezige competenties (zowel kennis als vaardigheden) van externe accountants en andere medewerkers een doorlopend passend proces/programma beschikbaar te stellen om hun competenties aan te vullen, te actualiseren of uit te breiden.
4	<p>De accountantsorganisatie heeft een document (bijvoorbeeld curriculum of opleidingsplan) waarin op het collectieve niveau van externe accountants en medewerkers ten minste drie van de volgende elementen adequaat zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none">• de accountantsorganisatie heeft bepaald wat de gewenste competenties (zowel kennis en vaardigheden) zijn van haar externe accountants en andere medewerkers;• de gewenste competenties hebben naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook betrekking op andere elementen van kwaliteit, zoals het publiek belang;• de accountantsorganisatie heeft inzicht in de aanwezige competenties (zowel kennis en vaardigheden) van haar externe accountants en andere medewerkers op basis van informatie uit verschillende bronnen (bijv. intern kwaliteitsonderzoek);• de accountantsorganisatie heeft een plan om op basis van het inzicht in de aanwezige competenties (zowel kennis als vaardigheden) van externe accountants en andere medewerkers een doorlopend passend proces/programma beschikbaar te stellen om hun competenties aan te vullen, te actualiseren of uit te breiden.

3	<p>De accountantsorganisatie heeft een document (bijvoorbeeld curriculum of opleidingsplan) waarin op het collectieve niveau van externe accountants en medewerkers ten minste drie van de volgende elementen gedeeltelijk zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft bepaald wat de gewenste competenties (zowel kennis en vaardigheden) zijn van haar externe accountants en andere medewerkers; • de gewenste competenties hebben naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook betrekking op andere elementen van kwaliteit, zoals het publiek belang; • de accountantsorganisatie heeft inzicht in de aanwezige competenties (zowel kennis en vaardigheden) van haar externe accountants en andere medewerkers op basis van informatie uit verschillende bronnen (bijv. intern kwaliteitsonderzoek); • de accountantsorganisatie heeft een plan om op basis van het inzicht in de aanwezige competenties (zowel kennis als vaardigheden) van externe accountants en andere medewerkers een doorlopend passend proces/programma beschikbaar te stellen om hun competenties aan te vullen, te actualiseren of uit te breiden.
2	<p>De accountantsorganisatie heeft een document (bijvoorbeeld curriculum of opleidingsplan) waarin op het collectieve niveau van externe accountants en medewerkers de volgende elementen onvoldoende zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft bepaald wat de gewenste competenties (zowel kennis en vaardigheden) zijn van haar externe accountants en andere medewerkers; • de gewenste competenties hebben naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook betrekking op andere elementen van kwaliteit, zoals het publiek belang; • de accountantsorganisatie heeft inzicht in de aanwezige competenties (zowel kennis en vaardigheden) van haar externe accountants en andere medewerkers op basis van informatie uit verschillende bronnen (bijv. intern kwaliteitsonderzoek); • de accountantsorganisatie heeft een plan om op basis van het inzicht in de aanwezige competenties (zowel kennis als vaardigheden) van externe accountants en andere medewerkers een doorlopend passend proces/programma beschikbaar te stellen om hun competenties aan te vullen, te actualiseren of uit te breiden.
1	<p>De accountantsorganisatie heeft geen document (bijvoorbeeld curriculum of opleidingsplan) waarin de volgende elementen zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft bepaald wat de gewenste competenties (zowel kennis en vaardigheden) zijn van haar externe accountants en andere medewerkers; • de gewenste competenties hebben naast de naleving van wet- en regelgeving (compliance) ook betrekking op andere elementen van kwaliteit, zoals het publiek belang; • de accountantsorganisatie heeft inzicht in de aanwezige competenties (zowel kennis en vaardigheden) van haar externe accountants en andere medewerkers op basis van informatie uit verschillende bronnen (bijv. intern kwaliteitsonderzoek); • de accountantsorganisatie heeft een plan om op basis van het inzicht in de aanwezige competenties (zowel kennis als vaardigheden) van externe accountants en andere medewerkers een doorlopend passend proces/programma beschikbaar te stellen om hun competenties aan te vullen, te actualiseren of uit te breiden.

II	Oorzakenanalyse
5	<p>De accountantsorganisatie heeft een document waarin zij beschrijft, als onderdeel van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing, oorzakenanalyses uit te voeren waarbij alle volgende elementen adequaat zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie voert oorzakenanalyses uit op basis van diverse signalen (bijvoorbeeld naast interne en externe reviews, ook consultaties en eventueel aanvullende bronnen) en betreft daarbij zowel wettelijke controles waarbij de kwaliteit tekortschiet als waarbij de kwaliteit toereikend is; • de oorzakenanalyses zijn zowel op de individuele externe accountant gericht als op organisatiebrede aspecten; • de accountantsorganisatie heeft een plan dat beschrijft wie op welke wijze oorzakenanalyses uitvoert, waarbij praktische handvatten (instrumentarium en methoden) worden aangereikt voor een diepgaande oorzakenanalyse; • de accountantsorganisatie heeft bepaald dat oorzakenanalyses worden uitgevoerd door een deskundig persoon, met voldoende positie en draagvlak binnen de organisatie, die niet werkzaam is bij de afdeling die verantwoordelijk is voor (de opzet van) het stelsel van kwaliteitsbeheersing (veelal de vaktechnische afdeling).
4	<p>De accountantsorganisatie heeft een document waarin zij beschrijft als onderdeel van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing oorzakenanalyses uit te voeren waarbij drie van de volgende elementen adequaat zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie voert oorzakenanalyses uit op basis van diverse signalen (bijvoorbeeld naast interne en externe reviews, ook consultaties en eventueel aanvullende bronnen) en betreft daarbij zowel wettelijke controles waarbij de kwaliteit tekortschiet als waarbij de kwaliteit toereikend is; • de oorzakenanalyses zijn zowel op de individuele externe accountant gericht als op organisatiebrede aspecten; • de accountantsorganisatie heeft een plan dat beschrijft wie op welke wijze oorzakenanalyses uitvoert, waarbij praktische handvatten (instrumentarium en methoden) worden aangereikt voor een diepgaande oorzakenanalyse; • de accountantsorganisatie heeft bepaald dat oorzakenanalyses worden uitgevoerd door een deskundig persoon, met voldoende positie en draagvlak binnen de organisatie, die niet werkzaam is bij de afdeling die verantwoordelijk is voor (de opzet van) het stelsel van kwaliteitsbeheersing (veelal de vaktechnische afdeling).
3	<p>De accountantsorganisatie heeft een document waarin zij beschrijft als onderdeel van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing oorzakenanalyses uit te voeren waarbij ten minste drie van de volgende elementen gedeeltelijk zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie voert oorzakenanalyses uit op basis van diverse signalen (bijvoorbeeld naast interne en externe reviews, ook consultaties en eventueel aanvullende bronnen) en betreft daarbij zowel wettelijke controles waarbij de kwaliteit tekortschiet als waarbij de kwaliteit toereikend is; • de oorzakenanalyses zijn zowel op de individuele externe accountant gericht als op organisatiebrede aspecten; • de accountantsorganisatie heeft een plan dat beschrijft wie op welke wijze oorzakenanalyses uitvoert, waarbij praktische handvatten (instrumentarium en methoden) worden aangereikt voor een diepgaande oorzakenanalyse; • de accountantsorganisatie heeft bepaald dat oorzakenanalyses worden uitgevoerd door een deskundig persoon, met voldoende positie en draagvlak binnen de organisatie, die niet werkzaam is bij de afdeling die verantwoordelijk is voor (de opzet van) het stelsel van kwaliteitsbeheersing (veelal de vaktechnische afdeling).

2	<p>De accountantsorganisatie heeft een document waarin zij beschrijft als onderdeel van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing oorzakenanalyses uit te voeren waarbij de volgende elementen onvoldoende zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie voert oorzakenanalyses uit op basis van diverse signalen (bijvoorbeeld naast interne en externe reviews, ook consultaties en eventueel aanvullende bronnen) en betreft daarbij zowel wettelijke controles waarbij de kwaliteit tekortschiet als waarbij de kwaliteit toereikend is; • de oorzakenanalyses zijn zowel op de individuele externe accountant gericht als op organisatiebrede aspecten; • de accountantsorganisatie heeft een plan dat beschrijft wie op welke wijze oorzakenanalyses uitvoert, waarbij praktische handvatten (instrumentarium en methoden) worden aangereikt voor een diepgaande oorzakenanalyse; • de accountantsorganisatie heeft bepaald dat oorzakenanalyses worden uitgevoerd door een deskundig persoon, met voldoende positie en draagvlak binnen de organisatie, die niet werkzaam is bij de afdeling die verantwoordelijk is voor (de opzet van) het stelsel van kwaliteitsbeheersing (veelal de vaktechnische afdeling).
1	<p>De accountantsorganisatie heeft geen document waarin zij beschrijft als onderdeel van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing oorzakenanalyses uit te voeren.</p>

6.4 Module 4: Intern toezicht

Doelstelling

Op de (middel)lange termijn wil de AFM kunnen vaststellen dat de accountantsorganisatie op topholding-niveau beschikt over een intern toezichtsorgaan dat:

- voldoende bevoegdheden, kennis en vaardigheden heeft om het bestuur scherp te houden op het voldoen aan de maatschappelijke verwachtingen gericht op het voortdurend centraal stellen van het publiek belang van een kwalitatief goed uitgevoerde wettelijke controle;
- rekening houdt met de verschillende belanghebbenden en maatschappelijke aspecten van de accountantsorganisatie;
- met een effectieve 'toon aan de top' een voorbeeldfunctie vervult die bijdraagt aan een kwaliteitsgerichte cultuur; en
- een kwaliteitsgerichte visie, voldoende gezag, tijd, kennis en ervaring heeft en is vormgegeven met leden die onafhankelijk zijn van de accountantsorganisatie en haar controlecliënten.

Informatieverzoek 1 april 2015

Om vast te stellen of de OOB-accountantsorganisatie voldoet aan de verwachting voor 2015 heeft de AFM haar gevraagd de volgende informatie te verstrekken.

Bevoegdheden van het interne toezichtsorgaan

1. Een document (of documenten) (bijvoorbeeld de taakomschrijving) waaruit blijkt dat de accountantsorganisatie de bevoegdheden van het interne toezichtsorgaan heeft bepaald.

Gezag, tijd, kennis en ervaring van het interne toezichtsorgaan

2. Een document (of documenten) (bijvoorbeeld de profielschets of de taakomschrijving) waaruit blijkt dat de accountantsorganisatie heeft bepaald wat zij verstaat onder:
 - 2.1. voldoende gezag van het interne toezichtsorgaan (collectief en individuele leden);
 - 2.2. voldoende tijd van het interne toezichtsorgaan (collectief en individuele leden);
 - 2.3. voldoende kennis van het interne toezichtsorgaan (collectief en individuele leden); en
 - 2.4. voldoende ervaring van het interne toezichtsorgaan (collectief en individuele leden).

Onafhankelijkheid van het interne toezichtsorgaan

3. Een document (of documenten) waaruit blijkt dat de onafhankelijkheidsbepalingen van de accountantsorganisatie, voor zover relevant, van toepassing zijn op de leden van het interne toezichtsorgaan.

Weging van de onderdelen:

- | | |
|--|-----|
| 1. Bevoegdheden van het interne toezichtsorgaan | 40% |
| 2. Gezag, tijd, kennis en ervaring van het interne toezichtsorgaan | 40% |
| 3. Onafhankelijkheid van het interne toezichtsorgaan | 20% |

Scoretabellen

I	Bevoegdheden van het interne toezichtsorgaan
5	<p>De accountantsorganisatie heeft een document waarin de bevoegdheden van het interne toezichtsorgaan (in concept) zijn vastgelegd om effectief toezicht te houden op de werkzaamheden van het bestuur van de organisatie, waarbij de volgende bevoegdheden concreet en organisatiespecifiek zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het doen van een bindende voordracht voor te benoemen bestuursleden van de Nederlandse topholding, waarvan de aandeelhouders slechts met gekwalificeerde meerderheid kunnen afwijken; • het goedkeuren van benoeming en ontslag van partners binnen de controlepraktijk; • het goedkeuren van het kwaliteitsbeleid en de borging daarvan; • het goedkeuren van het beloningsbeleid voor bestuurders, partners en medewerkers en bepaling van de beloning voor de bestuurders van de Nederlandse topholding; • het goedkeuren van de benoeming en beoordeling van de compliance officer; • het kunnen verlangen van alle informatie van het bestuur en van de externe accountant die de rvc nodig heeft om zijn taak als toezichthoudend orgaan goed te kunnen uitoefenen. Indien de rvc dit geboden acht kan hij informatie inwinnen van functionarissen en externe adviseurs van de vennootschap. De vennootschap stelt hiertoe de benodigde middelen ter beschikking. De rvc kan verlangen dat bepaalde functionarissen en externe adviseurs bij zijn vergaderingen aanwezig zijn.
4	<p>De accountantsorganisatie heeft een document waarin de bevoegdheden van het interne toezichtsorgaan (in concept) zijn vastgelegd om effectief toezicht te houden op de werkzaamheden van het bestuur van de organisatie, waarbij vijf van de volgende bevoegdheden zijn vastgelegd:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het doen van een bindende voordracht voor te benoemen bestuursleden van de Nederlandse topholding, waarvan de aandeelhouders slechts met gekwalificeerde meerderheid kunnen afwijken; • het goedkeuren van benoeming en ontslag van partners binnen de controlepraktijk; • het goedkeuren van het kwaliteitsbeleid en de borging daarvan; • het goedkeuren van het beloningsbeleid voor bestuurders, partners en medewerkers en bepaling van de beloning voor de bestuurders van de Nederlandse topholding; • het goedkeuren van de benoeming en beoordeling van de compliance officer; • het kunnen verlangen van alle informatie van het bestuur en van de externe accountant die de rvc nodig heeft om zijn taak als toezichthoudend orgaan goed te kunnen uitoefenen. Indien de rvc dit geboden acht kan hij informatie inwinnen van functionarissen en externe adviseurs van de vennootschap. De vennootschap stelt hiertoe de benodigde middelen ter beschikking. De rvc kan verlangen dat bepaalde functionarissen en externe adviseurs bij zijn vergaderingen aanwezig zijn; <p>of waarbij bovenstaande bevoegdheden algemeen en niet organisatiespecifiek zijn uitgewerkt.</p>

3	<p>De accountantsorganisatie heeft een document waarin de bevoegdheden van het interne toezichtsorgaan (in concept) zijn vastgelegd om effectief toezicht te houden op de werkzaamheden van het bestuur van de organisatie, waarbij drie of vier van de volgende bevoegdheden zijn vastgelegd:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het doen van een bindende voordracht voor te benoemen bestuursleden van de Nederlandse topholding, waarvan de aandeelhouders slechts met gekwalificeerde meerderheid kunnen afwijken; • het goedkeuren van benoeming en ontslag van partners binnen de controlepraktijk; • het goedkeuren van het kwaliteitsbeleid en de borging daarvan; • het goedkeuren van het beloningsbeleid voor bestuurders, partners en medewerkers en bepaling van de beloning voor de bestuurders van de Nederlandse topholding; • het goedkeuren van de benoeming en beoordeling van de compliance officer; • het kunnen verlangen van alle informatie van het bestuur en van de externe accountant die de rvc nodig heeft om zijn taak als toezichthoudend orgaan goed te kunnen uitoefenen. Indien de rvc dit geboden acht kan hij informatie inwinnen van functionarissen en externe adviseurs van de vennootschap. De vennootschap stelt hiertoe de benodigde middelen ter beschikking. De rvc kan verlangen dat bepaalde functionarissen en externe adviseurs bij zijn vergaderingen aanwezig zijn.
2	<p>De accountantsorganisatie heeft een document waarin de bevoegdheden van het interne toezichtsorgaan (in concept) zijn vastgelegd om effectief toezicht te houden op de werkzaamheden van het bestuur van de organisatie, waarbij één of twee van de volgende bevoegdheden zijn vastgelegd:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het doen van een bindende voordracht voor te benoemen bestuursleden van de Nederlandse topholding, waarvan de aandeelhouders slechts met gekwalificeerde meerderheid kunnen afwijken; • het goedkeuren van benoeming en ontslag van partners binnen de controlepraktijk; • het goedkeuren van het kwaliteitsbeleid en de borging daarvan; • het goedkeuren van het beloningsbeleid voor bestuurders, partners en medewerkers en bepaling van de beloning voor de bestuurders van de Nederlandse topholding; • het goedkeuren van de benoeming en beoordeling van de compliance officer; • het kunnen verlangen van alle informatie van het bestuur en van de externe accountant die de rvc nodig heeft om zijn taak als toezichthoudend orgaan goed te kunnen uitoefenen. Indien de rvc dit geboden acht kan hij informatie inwinnen van functionarissen en externe adviseurs van de vennootschap. De vennootschap stelt hiertoe de benodigde middelen ter beschikking. De rvc kan verlangen dat bepaalde functionarissen en externe adviseurs bij zijn vergaderingen aanwezig zijn.
1	<p>De accountantsorganisatie heeft geen document waarin de bevoegdheden van het interne toezichtsorgaan (in concept) zijn vastgelegd om effectief toezicht te houden op de werkzaamheden van het bestuur van de organisatie.</p>

II	Gezag, tijd, kennis en ervaring van het interne toezichtsorgaan
5	De accountantsorganisatie heeft bij de invulling van haar interne toezichtsorgaan voor alle volgende elementen concreet en organisatiespecifiek bepaald wat zij eronder verstaat: <ul style="list-style-type: none"> • voldoende tijd van (de leden van) het interne toezichtsorgaan; • voldoende kennis en ervaring van (de leden van) het interne toezichtsorgaan; • voldoende gezag van (de leden van) het interne toezichtsorgaan.
4	De accountantsorganisatie heeft bij de invulling van haar interne toezichtsorgaan voor twee van de volgende elementen concreet en organisatiespecifiek bepaald wat zij eronder verstaat: <ul style="list-style-type: none"> • voldoende tijd van (de leden van) het interne toezichtsorgaan; • voldoende kennis en ervaring van (de leden van) het interne toezichtsorgaan; • voldoende gezag van (de leden van) het interne toezichtsorgaan.
3	De accountantsorganisatie heeft bij de invulling van haar interne toezichtsorgaan voor ten minste twee van de volgende elementen algemeen en niet organisatiespecifiek bepaald wat zij eronder verstaat: <ul style="list-style-type: none"> • voldoende tijd van (de leden van) het interne toezichtsorgaan; • voldoende kennis en ervaring van (de leden van) het interne toezichtsorgaan; • voldoende gezag van (de leden van) het interne toezichtsorgaan.
2	De accountantsorganisatie heeft bij de invulling van haar interne toezichtsorgaan voor de volgende elementen onvoldoende bepaald wat zij eronder verstaat: <ul style="list-style-type: none"> • voldoende tijd van (de leden van) het interne toezichtsorgaan; • voldoende kennis en ervaring van (de leden van) het interne toezichtsorgaan; • voldoende gezag van (de leden van) het interne toezichtsorgaan.
1	De accountantsorganisatie heeft bij de invulling van haar interne toezichtsorgaan voor de volgende elementen niet bepaald wat zij eronder verstaat: <ul style="list-style-type: none"> • voldoende tijd van (de leden van) het interne toezichtsorgaan; • voldoende kennis en ervaring van (de leden van) het interne toezichtsorgaan; • voldoende gezag van (de leden van) het interne toezichtsorgaan.

III	Onafhankelijkheid van het interne toezichtsorgaan
5	<p>De accountantsorganisatie heeft een document (bijv. beleid) waarin voor de leden van het interne toezichtsorgaan concreet en organisatiespecifiek is bepaald dat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zij onafhankelijk moeten zijn van de accountantsorganisatie, in lijn met bepalingen uit de Nederlandse Corporate Governance Code; • zij onafhankelijk moeten zijn van (bepaalde) controlecliënten van de accountantsorganisatie en deze bepalingen: <ul style="list-style-type: none"> ○ in lijn zijn met bepalingen uit bijvoorbeeld de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO); ○ een uitwerking bevatten van de verschillende mogelijke belangen en relaties (o.a. het ontvangen van geschenken en gastvrijheid, financiële belangen, zakelijke relaties, werkrelaties, nauwe persoonlijke relaties en juridische procedures).
4	<p>De accountantsorganisatie heeft een document (bijv. beleid) waarin voor de leden van het interne toezichtsorgaan concreet en organisatiespecifiek is bepaald dat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zij onafhankelijk moeten zijn van de accountantsorganisatie, in lijn met bepalingen uit de Nederlandse Corporate Governance Code; • zij onafhankelijk moeten zijn van (bepaalde) controlecliënten van de accountantsorganisatie en deze bepalingen: <ul style="list-style-type: none"> ○ in lijn zijn met bepalingen uit bijvoorbeeld de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO); ○ een uitwerking bevatten van enkele mogelijke belangen en relaties (o.a. het ontvangen van geschenken en gastvrijheid, financiële belangen, zakelijke relaties, werkrelaties, nauwe persoonlijk relaties en juridische procedures).
3	<p>De accountantsorganisatie heeft een document (bijv. beleid) waarin voor de leden van het interne toezichtsorgaan algemeen en niet organisatiespecifiek is bepaald dat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zij onafhankelijk moeten zijn van de accountantsorganisatie, in lijn met bepalingen uit de Nederlandse Corporate Governance Code; • zij onafhankelijk moeten zijn van (bepaalde) controlecliënten van de accountantsorganisatie en deze bepalingen: <ul style="list-style-type: none"> ○ in algemene zin verwijzen naar bepalingen uit bijvoorbeeld de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO); ○ geen uitwerking bevatten van de verschillende mogelijke belangen en relaties (o.a. het ontvangen van geschenken en gastvrijheid, financiële belangen, zakelijke relaties, werkrelaties, nauwe persoonlijk relaties en juridische procedures).
2	<p>De accountantsorganisatie heeft een document (bijv. beleid) waarin voor de leden van het interne toezichtsorgaan algemeen en niet organisatiespecifiek is bepaald dat zij onafhankelijk moeten zijn van de accountantsorganisatie, in lijn met bepalingen uit de Nederlandse Corporate Governance Code.</p> <p>De accountantsorganisatie heeft voor de leden van het interne toezichtsorgaan niet bepaald dat zij onafhankelijk moeten zijn van (bepaalde) controlecliënten van de accountantsorganisatie.</p>
1	<p>De accountantsorganisatie heeft geen document (bijv. beleid) waarin beschreven staat dat de onafhankelijkheid van de leden van het interne toezichtsorgaan is gewaarborgd.</p>

6.5 Module 5: Relatie van de accountantsorganisatie met de omgeving

Doelstelling

Op de (middel)lange termijn wil de AFM kunnen vaststellen dat:

- de accountantsorganisatie en de accountant onafhankelijk zijn in de relaties die zij onderhouden met de opdrachtgever, de onderneming waar de financiële verantwoording betrekking op heeft en de gebruiker van de controleverklaring, zodat de accountant een objectief oordeel geeft in zijn controleverklaring;
- de accountantsorganisatie en de accountant transparant zijn over de controles die zij uitvoeren en hebben uitgevoerd, zodat gebruikers inzicht hebben in de kwaliteit van de jaarrekeningen en concurrentie op kwaliteit kan plaatsvinden tussen accountantsorganisaties; en
- de accountant transparant is over eventuele bijzonderheden die hij bij het uitvoeren van de wettelijke controle aantreft en die relevant zijn voor het maatschappelijk verkeer.

Informatieverzoek 1 april 2015

Om vast te stellen of de OOB-accountantsorganisatie voldoet aan de verwachting voor 2015 heeft de AFM haar gevraagd de volgende informatie te verstrekken.

Transparantie van de externe accountant

1. Een document (of documenten) waaruit het beleid van de accountantsorganisatie blijkt over de transparantie die de externe accountants geven over de wettelijke controles die zij uitvoeren en de bijzonderheden die zij daarbij aantreffen:
 - 1.1. in hun uitgebreidere controleverklaring;
 - 1.2. tijdens de algemene vergadering van aandeelhouders van de controlecliënt; en
 - 1.3. in andere uitingen.

Informeren van de controlecliënt

2. Een document (of documenten) waaruit het beleid van de accountantsorganisatie blijkt over de informatie die de externe accountants geven aan de rvc, en in het bijzonder de auditcommissie, van de controlecliënt over de uitkomsten van onderzoeken naar de kwaliteit van hun wettelijke controles.

Transparantie van de accountantsorganisatie

3. Een document (of documenten) waaruit het beleid van de accountantsorganisatie blijkt over de transparantie die de accountantsorganisatie geeft over de wijze waarop zij wettelijke controles uitvoert en de kwaliteit die zij daarbij levert:
 - 3.1. in haar transparantieverlag; en/of
 - 3.2. in haar jaarverslag; en/of
 - 3.3. in andere uitingen (bijvoorbeeld over fraudemeldingen en incidentmeldingen).

Scoretabel

5	<p>De accountantsorganisatie heeft met betrekking tot haar transparantie richting haar stakeholders over de wijze waarop zij wettelijke controles uitvoert en de kwaliteit die zij daarbij levert alle volgende elementen adequaat uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none">• de accountantsorganisatie heeft een beleid met de uitgangspunten die zij toepast bij haar transparantie richting haar stakeholders;• de accountantsorganisatie heeft naast haar controlecliënten ook andere partijen in het maatschappelijk verkeer aangemerkt als relevante stakeholders;• de transparantie van de accountantsorganisatie heeft zowel betrekking op onderwerpen die volgen uit wet- en regelgeving als op andere elementen van kwaliteit;• de accountantsorganisatie heeft praktische handvatten (procedures, standaarden, beschrijvingen) die externe accountants en andere medewerkers kunnen gebruiken bij de transparantie die zij geven in bijvoorbeeld de uitgebreide controleverklaring of aan de algemene vergadering van aandeelhouders, rvc en/of auditcommissie van de controlecliënt.
4	<p>De accountantsorganisatie heeft met betrekking tot haar transparantie richting haar stakeholders over de wijze waarop zij wettelijke controles uitvoert en de kwaliteit die zij daarbij levert drie van de volgende elementen adequaat uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none">• de accountantsorganisatie heeft een beleid met de uitgangspunten die zij toepast bij haar transparantie richting haar stakeholders;• de accountantsorganisatie heeft naast haar controlecliënten ook andere partijen in het maatschappelijk verkeer aangemerkt als relevante stakeholders;• de transparantie van de accountantsorganisatie heeft zowel betrekking op onderwerpen die volgen uit wet- en regelgeving als op andere elementen van kwaliteit;• de accountantsorganisatie heeft praktische handvatten (procedures, standaarden, beschrijvingen) die externe accountants en andere medewerkers kunnen gebruiken bij de transparantie die zij geven in bijvoorbeeld de uitgebreide controleverklaring of aan de algemene vergadering van aandeelhouders, rvc en/of auditcommissie van de controlecliënt.
3	<p>De accountantsorganisatie heeft met betrekking tot haar transparantie richting haar stakeholders over de wijze waarop zij wettelijke controles uitvoert en de kwaliteit die zij daarbij levert ten minste drie van de volgende elementen gedeeltelijk uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none">• de accountantsorganisatie heeft een beleid met de uitgangspunten die zij toepast bij haar transparantie richting haar stakeholders;• de accountantsorganisatie heeft naast haar controlecliënten ook andere partijen in het maatschappelijk verkeer aangemerkt als relevante stakeholders;• de transparantie van de accountantsorganisatie heeft zowel betrekking op onderwerpen die volgen uit wet- en regelgeving als op andere elementen van kwaliteit;• de accountantsorganisatie heeft praktische handvatten (procedures, standaarden, beschrijvingen) die externe accountants en andere medewerkers kunnen gebruiken bij de transparantie die zij geven in bijvoorbeeld de uitgebreide controleverklaring of aan de algemene vergadering van aandeelhouders, rvc en/of auditcommissie van de controlecliënt.

2	<p>De accountantsorganisatie heeft met betrekking tot haar transparantie richting haar stakeholders over de wijze waarop zij wettelijke controles uitvoert en de kwaliteit die zij daarbij levert de volgende elementen onvoldoende uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft een beleid met de uitgangspunten die zij toepast bij haar transparantie richting haar stakeholders; • de accountantsorganisatie heeft naast haar controlecliënten ook andere partijen in het maatschappelijk verkeer aangemerkt als relevante stakeholders; • de transparantie van de accountantsorganisatie heeft zowel betrekking op onderwerpen die volgen uit wet- en regelgeving als op andere elementen van kwaliteit; • de accountantsorganisatie heeft praktische handvatten (procedures, standaarden, beschrijvingen) die externe accountants en andere medewerkers kunnen gebruiken bij de transparantie die zij geven in bijvoorbeeld de uitgebreide controleverklaring of aan de algemene vergadering van aandeelhouders, rvc en/of auditcommissie van de controlecliënt.
1	<p>De accountantsorganisatie heeft met betrekking tot haar transparantie richting haar stakeholders over de wijze waarop zij wettelijke controles uitvoert en de kwaliteit die zij daarbij levert de volgende elementen niet uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de accountantsorganisatie heeft een beleid met de uitgangspunten die zij toepast bij haar transparantie richting haar stakeholders; • de accountantsorganisatie heeft naast haar controlecliënten ook andere partijen in het maatschappelijk verkeer aangemerkt als relevante stakeholders; • de transparantie van de accountantsorganisatie heeft zowel betrekking op onderwerpen die volgen uit wet- en regelgeving als op andere elementen van kwaliteit; • de accountantsorganisatie heeft praktische handvatten (procedures, standaarden, beschrijvingen) die externe accountants en andere medewerkers kunnen gebruiken bij de transparantie die zij geven in bijvoorbeeld de uitgebreide controleverklaring of aan de algemene vergadering van aandeelhouders, rvc en/of auditcommissie van de controlecliënt.

6.6 Module 6: Netwerk

Doelstelling

Op de (middel)lange termijn wil de AFM kunnen vaststellen dat:

- de accountantsorganisatie inzicht heeft in de kwaliteitsverhogende en -belemmerende factoren die het werken binnen een nationaal en internationaal netwerk met zich meebrengt voor de wettelijke controles;
- de accountantsorganisatie inzicht heeft in de factoren die de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie beïnvloeden als gevolg van het werken binnen een nationaal en internationaal netwerk;
- de accountantsorganisatie voldoende maatregelen getroffen heeft om kwaliteitsbelemmerende factoren te beperken en kwaliteitsverhogende factoren te benutten en daarmee de kwaliteit van de wettelijke controles te waarborgen; en
- de accountantsorganisatie voldoende maatregelen getroffen heeft om bedreigingen van haar onafhankelijkheid te mitigeren en daarmee de kwaliteit van de wettelijke controles te waarborgen.

Informatieverzoek 1 april 2015

Om vast te stellen of de OOB-accountantsorganisatie voldoet aan de verwachting voor 2015 heeft de AFM haar gevraagd de volgende informatie te verstrekken.

Het nationale netwerk

1. Een document (of documenten) waaruit blijkt dat de accountantsorganisatie heeft geïdentificeerd en geanalyseerd wat de kwaliteitsverhogende en -belemmerende factoren zijn die samenhangen met het nationale netwerk en die van invloed kunnen zijn op de wettelijke controle. Uit het document (of documenten) blijkt dat de accountantsorganisatie ten minste aandacht heeft voor:
 - 1.1. afspraken over:
 - 1.1.1.groei- en winstdoelstellingen;
 - 1.1.2.winstverdeling; en
 - 1.1.3.investeringen met onderdelen uit het netwerk.
 - 1.2. de invloed van de samenwerking binnen het netwerk op de naleving van wet- en regelgeving en samenwerking binnen het netwerk, bijvoorbeeld wet- en regelgeving over de scheiding van controle en advies bij OOB-controlecliënten.

Het internationale netwerk

2. Een document (of documenten) waaruit blijkt dat de accountantsorganisatie heeft geïdentificeerd en geanalyseerd wat de kwaliteitsverhogende en -belemmerende factoren zijn die samenhangen met het internationale netwerk en die van invloed kunnen zijn op de wettelijke controle. Uit het document (of documenten) blijkt dat de accountantsorganisatie ten minste aandacht heeft voor:
 - 2.1. hoe de manier van werken in Nederland door het internationale netwerk wordt beïnvloed; en
 - 2.2. hoe de internationaal ontwikkelde standaarden die in Nederland worden geïmplementeerd van invloed zijn op de kwaliteit van de wettelijke controle.

Weging van de onderdelen

1. Het nationale netwerk 60%
2. Het internationale netwerk 40%

Scoretabellen

I	Het nationale netwerk
5	De accountantsorganisatie heeft zowel factoren geïdentificeerd en geanalyseerd die een kwaliteitsverhogende invloed hebben op de wettelijke controle als factoren die een kwaliteitsbelemmerende invloed hebben en die samenhangen met het onderdeel uitmaken van een nationaal netwerk. Hierbij heeft de accountantsorganisatie in detail aandacht gehad voor zowel de positieve als de negatieve invloed van afspraken over groei- en winstdoelstellingen, winstverdeling en (kwaliteits)investeringen en de invloed op de naleving van wet- en regelgeving, bijvoorbeeld over de scheiding van controle en advies bij OOB-controlecliënten, die samenhangt met het onderdeel uitmaken van een nationaal netwerk.
4	De accountantsorganisatie heeft of factoren geïdentificeerd en geanalyseerd die een kwaliteitsverhogende invloed hebben op de wettelijke controle of factoren die een kwaliteitsbelemmerende invloed hebben die samenhangen met het onderdeel uitmaken van een nationaal netwerk. Hierbij heeft de accountantsorganisatie in detail aandacht gehad voor of de positieve of de negatieve invloed van afspraken over groei- en winstdoelstellingen, winstverdeling en (kwaliteits)investeringen en de invloed op de naleving van wet- en regelgeving, bijvoorbeeld over de scheiding van controle en advies bij OOB-controlecliënten, die samenhangt met het onderdeel uitmaken van een nationaal netwerk.
3	De accountantsorganisatie heeft gedeeltelijk zowel factoren geïdentificeerd en geanalyseerd die een kwaliteitsverhogende invloed hebben op de wettelijke controle als factoren die een kwaliteitsbelemmerende invloed hebben die samenhangen met het onderdeel uitmaken van een nationaal netwerk. Hierbij heeft de accountantsorganisatie op hoofdlijnen aandacht gehad voor zowel de positieve als de negatieve invloed van afspraken over groei- en winstdoelstellingen, winstverdeling en (kwaliteits)investeringen en de invloed op de naleving van wet- en regelgeving, bijvoorbeeld over de scheiding van controle en advies bij OOB-controlecliënten, die samenhangt met het onderdeel uitmaken van een nationaal netwerk.
2	De accountantsorganisatie heeft onvoldoende de factoren geïdentificeerd en geanalyseerd die een kwaliteitsverhogende invloed of een kwaliteitsbelemmerende invloed hebben op de wettelijke controle en die samenhangen met het onderdeel uitmaken van een nationaal netwerk. Hierbij heeft de accountantsorganisatie onvoldoende aandacht gehad voor de positieve of de negatieve invloed van afspraken over groei- en winstdoelstellingen, winstverdeling en (kwaliteits)investeringen en de invloed op de naleving van wet- en regelgeving, bijvoorbeeld over de scheiding van controle en advies bij OOB-controlecliënten, die samenhangt met het onderdeel uitmaken van een nationaal netwerk.
1	De accountantsorganisatie heeft niet de kwaliteitsverhogende factoren of de kwaliteitsbelemmerende factoren geïdentificeerd of geanalyseerd die samenhangen met het onderdeel uitmaken van een nationaal netwerk en die van invloed kunnen zijn op de wettelijke controle.

II	Het internationale netwerk
5	De accountantsorganisatie heeft zowel factoren geïdentificeerd en geanalyseerd die een kwaliteitsverhogende invloed hebben op de wettelijke controle als factoren die een kwaliteitsbelemmerende invloed hebben en die samenhangen met het onderdeel uitmaken van een internationaal netwerk. Hierbij heeft de accountantsorganisatie in detail aandacht gehad voor zowel de positieve als de negatieve invloed van het internationale netwerk op de manier van werken in Nederland.
4	De accountantsorganisatie heeft of factoren geïdentificeerd en geanalyseerd die een kwaliteitsverhogende invloed hebben op de wettelijke controle of factoren die een kwaliteitsbelemmerende invloed hebben en die samenhangen met het onderdeel uitmaken van een internationaal netwerk. Hierbij heeft de accountantsorganisatie in detail aandacht gehad voor of de positieve of de negatieve invloed van het internationale netwerk op de manier van werken in Nederland.
3	De accountantsorganisatie heeft gedeeltelijk zowel factoren geïdentificeerd en geanalyseerd die een kwaliteitsverhogende invloed hebben op de wettelijke controle als factoren die een kwaliteitsbelemmerende invloed hebben en die samenhangen met het onderdeel uitmaken van een internationaal netwerk. Hierbij heeft de accountantsorganisatie op hoofdlijnen aandacht gehad voor zowel de positieve als de negatieve invloed van het internationale netwerk op de manier van werken in Nederland.
2	De accountantsorganisatie heeft onvoldoende factoren geïdentificeerd en geanalyseerd die een kwaliteitsverhogende invloed hebben op de wettelijke controle of factoren die een kwaliteitsbelemmerende invloed hebben en die samenhangen met het onderdeel uitmaken van een internationaal netwerk. Hierbij heeft de accountantsorganisatie onvoldoende aandacht gehad voor de positieve of de negatieve invloed van het internationale netwerk op de manier van werken in Nederland.
1	De accountantsorganisatie heeft niet de kwaliteitsverhogende factoren of de kwaliteitsbelemmerende factoren geïdentificeerd of geanalyseerd die samenhangen met het internationale netwerk en die van invloed kunnen zijn op de wettelijke controle.

6.7 Module 7: Verandering

Doelstelling

Op de (middel)lange termijn wil de AFM kunnen vaststellen dat:

- de accountantsorganisatie (mede) op basis van een oorzakenanalyse voor zichzelf inzichtelijk heeft waar naartoe ze wil veranderen (gewenste situatie);
- de accountantsorganisatie een gedegen verandervisie heeft die op consistente en evenwichtige wijze beschrijft waarom, wat, hoe, wie, waar en wanneer moet worden veranderd om naar redelijke verwachting de gewenste situatie te bereiken; en
- de accountantsorganisatie op de juiste momenten monitort en evalueert of zij vanuit de verandervisie handelt door na te gaan of ze de goede dingen doet om haar gewenste situatie te bereiken.

Informatieverzoek 1 april 2015

Om vast te stellen of de OOB-accountantsorganisatie organisatie voldoet aan de verwachting voor 2015 heeft de AFM haar gevraagd de volgende informatie te verstrekken.

Dieperliggende oorzakenanalyse

1. Een beschrijving van de dieperliggende oorzaken die de kwaliteit van wettelijke controles positief dan wel negatief beïnvloeden. Hierbij dient ten minste aandacht te zijn voor:
 - 1.1. de verschillende 'lagen' binnen de accountantsorganisatie, te weten het bestuur, de externe accountants en andere medewerkers, het intern toezicht, het stelsel van kwaliteitsbeheersing, het netwerk en de omgeving; en
 - 1.2. de volgende onderwerpen: governance, kwaliteitsgerichte cultuur, wettelijk kwaliteitsniveau, transparantie over kwaliteit en lerend vermogen.

Uitkomst van de verandering

2. Een beschrijving van de uiteindelijke uitkomst van de verandering waarbij wordt ingegaan op onderstaande vragen. *Betrek in uw antwoord ten minste de verschillende 'lagen' binnen de accountantsorganisatie en de onderwerpen governance, kwaliteitsgerichte cultuur, wettelijk kwaliteitsniveau, transparantie over kwaliteit en lerend vermogen.*
 - 2.1. Wat wil uw organisatie bereiken; wat is de stip aan de horizon?
 - 2.2. Wat zijn de veronderstelde resultaten of effecten van het veranderproces?

Verandervisie

3. Een beschrijving van de verandervisie, door beantwoording van onderstaande vragen:
 - 3.1. Wat is de gedeelde noodzaak, urgentie of aanleiding om te veranderen? En wat is het veronderstelde probleem?
 - 3.2. Wat moet er veranderen? *Ga in uw antwoord ten minste in op de onderwerpen governance, kwaliteitsgerichte cultuur, wettelijk kwaliteitsniveau, transparantie over kwaliteit, en lerend vermogen. Geef daarbij - indien mogelijk - ook aan hoe de verandering is gerelateerd aan de uitkomsten van de oorzakenanalyse.*

- 3.3. Wie moeten veranderen en waarom? Wat moet er precies bij hen veranderen (bijvoorbeeld in gedrag, opvattingen, normen en waarden)? En op welke manier ondersteunt uw organisatie dit? *Betrek in uw antwoord ten minste de verschillende 'lagen' binnen de accountantsorganisatie, te weten het bestuur, de externe accountants en andere medewerkers, het intern toezicht, het stelsel van kwaliteitsbeheersing, het netwerk en de omgeving.*
- 3.4. Hoe wilt u de gewenste situatie bereiken? *Geef in uw antwoord aan welke acties uw organisatie onderneemt om de gewenste situatie te bereiken, wat daarbij prioriteit heeft en wat niet. Geef in uw antwoord ook aan wie betrokken worden/zijn in dit proces, welke rol ze daarbij hebben en waarom.*
- 3.5. Hoe lang mag de verandering duren en waarom? Wat is de planning van de verandering? *Wanneer worden de eerste resultaten en effecten verwacht? Zijn er specifieke deadlines? Indien een planning ontbreekt, wanneer wilt u wat doen in de tijd? (Is er bijvoorbeeld een volgorde van interventies voor de implementatie noodzakelijk) Welk tempo verwacht u te kunnen maken en waarom?*

Weging van de onderdelen

- | | |
|---|-----|
| 1. Dieperliggende oorzakenanalyse | 50% |
| 2. Uitkomst van de verandering en verandervisie | 50% |

Scoretabellen

1	Dieperliggende oorzakenanalyse
5	<p>De accountantsorganisatie kan de dieperliggende oorzaken benoemen die de kwaliteit van wettelijke controles beïnvloeden op basis van een analyse die aan alle volgende kenmerken geheel voldoet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de analyse is het startpunt geweest van de verandervisie; • de analyse zag zowel op de oorzaken die de kwaliteit positief beïnvloeden als op de oorzaken die de kwaliteit negatief beïnvloeden; • de analyse had een voldoende brede scope en integraliteit door zowel verschillende lagen binnen de accountantsorganisatie (externe accountant en andere medewerkers, bestuur, intern toezicht, stelsel van kwaliteitsbeheersing, het netwerk en de omgeving) als verschillende onderwerpen (governance, kwaliteitsgerichte cultuur, wettelijk kwaliteitsniveau, transparantie over kwaliteit en lerend vermogen) in de analyse te betrekken; • de analyse had voldoende diepgang.
4	<p>De accountantsorganisatie kan de dieperliggende oorzaken benoemen die de kwaliteit van wettelijke controles beïnvloeden op basis van een analyse die aan drie van de volgende kenmerken geheel voldoet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de analyse is het startpunt geweest van de verandervisie; • de analyse zag zowel op de oorzaken die de kwaliteit positief beïnvloeden als op de oorzaken die de kwaliteit negatief beïnvloeden; • de analyse had een voldoende brede scope en integraliteit door zowel verschillende lagen binnen de accountantsorganisatie (externe accountant en andere medewerkers, bestuur, intern toezicht, stelsel van kwaliteitsbeheersing, het netwerk en de omgeving) als verschillende onderwerpen (governance, kwaliteitsgerichte cultuur, wettelijk kwaliteitsniveau, transparantie over kwaliteit en lerend vermogen) in de analyse te betrekken; • de analyse had voldoende diepgang.
3	<p>De accountantsorganisatie kan de dieperliggende oorzaken benoemen die de kwaliteit van wettelijke controles beïnvloeden op basis van een analyse die aan drie van de volgende kenmerken gedeeltelijk voldoet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de analyse is het startpunt geweest van de verandervisie; • de analyse zag zowel op de oorzaken die de kwaliteit positief beïnvloeden als op de oorzaken die de kwaliteit negatief beïnvloeden; • de analyse had een voldoende brede scope en integraliteit door zowel verschillende lagen binnen de accountantsorganisatie (externe accountant en andere medewerkers, bestuur, intern toezicht, stelsel van kwaliteitsbeheersing, het netwerk en de omgeving) als verschillende onderwerpen (governance, kwaliteitsgerichte cultuur, wettelijk kwaliteitsniveau, transparantie over kwaliteit en lerend vermogen) in de analyse te betrekken; • de analyse had voldoende diepgang.

2	<p>De accountantsorganisatie kan de dieperliggende oorzaken benoemen die de kwaliteit van wettelijke controles beïnvloeden op basis van een analyse die aan de volgende kenmerken onvoldoende voldoet:</p> <ul style="list-style-type: none">• de analyse is het startpunt geweest van de verandervisie;• de analyse zag zowel op de oorzaken die de kwaliteit positief beïnvloeden als op de oorzaken die de kwaliteit negatief beïnvloeden;• de analyse had een voldoende brede scope en integraliteit door zowel verschillende lagen binnen de accountantsorganisatie (externe accountant en andere medewerkers, bestuur, intern toezicht, stelsel van kwaliteitsbeheersing, het netwerk en de omgeving) als verschillende onderwerpen (governance, kwaliteitsgerichte cultuur, wettelijk kwaliteitsniveau, transparantie over kwaliteit en lerend vermogen) in de analyse te betrekken;• de analyse had voldoende diepgang.
1	<p>De accountantsorganisatie kan de dieperliggende oorzaken niet benoemen die de kwaliteit van wettelijke controles beïnvloeden.</p>

II	Uitkomst van de verandering en verandervisie
5	<p>De accountantsorganisatie heeft een verandervisie waarin alle volgende punten adequaat zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een duidelijke omschrijving van de stip aan de horizon; • de veronderstelde effecten van het veranderproces die aansluiten op de omschrijving van de stip aan de horizon; • een consistente¹⁸ beantwoording van alle vragen: wat, hoe, wie, waar en wanneer moet worden veranderd om naar redelijke verwachting de gewenste situatie te bereiken?; • een evenwichtige¹⁹ beantwoording van alle vragen: wat, hoe, wie, waar en wanneer moet worden veranderd om naar redelijke verwachting de gewenste situatie te bereiken?
4	<p>De accountantsorganisatie heeft een verandervisie waarin drie van de volgende punten adequaat zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een duidelijke omschrijving van de stip aan de horizon; • de veronderstelde effecten van het veranderproces die aansluiten op de omschrijving van de stip aan de horizon; • een consistente beantwoording van alle vragen: wat, hoe, wie, waar en wanneer moet worden veranderd om naar redelijke verwachting de gewenste situatie te bereiken?; • een evenwichtige beantwoording van alle vragen: wat, hoe, wie, waar en wanneer moet worden veranderd om naar redelijke verwachting de gewenste situatie te bereiken?
3	<p>De accountantsorganisatie heeft een verandervisie waarin ten minste drie van de volgende punten gedeeltelijk zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een duidelijke omschrijving van de stip aan de horizon; • de veronderstelde effecten van het veranderproces die aansluiten op de omschrijving van de stip aan de horizon; • een consistente beantwoording van alle vragen: wat, hoe, wie, waar en wanneer moet worden veranderd om naar redelijke verwachting de gewenste situatie te bereiken?; • een evenwichtige beantwoording van alle vragen: wat, hoe, wie, waar en wanneer moet worden veranderd om naar redelijke verwachting de gewenste situatie te bereiken?
2	<p>De accountantsorganisatie heeft een verandervisie waarin de volgende punten onvoldoende zijn uitgewerkt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een duidelijke omschrijving van de stip aan de horizon; • de veronderstelde effecten van het veranderproces die aansluiten op de omschrijving van de stip aan de horizon; • een consistente beantwoording van alle vragen: wat, hoe, wie, waar en wanneer moet worden veranderd om naar redelijke verwachting de gewenste situatie te bereiken?; • een evenwichtige beantwoording van alle vragen: wat, hoe, wie, waar en wanneer moet worden veranderd om naar redelijke verwachting de gewenste situatie te bereiken?

¹⁸ **Consistent.** De verandervisie als geheel snijdt hout. Hier gaat het om de aansluiting van de verschillende onderdelen van de verandervisie op elkaar en de logische samenhang daartussen. In een consistente verandervisie is sprake een logische interne samenhang, van goede inhoud, een passende aanpak en de juiste/logische personen die een bijdrage leveren.

¹⁹ **Evenwichtig.** Dit betekent dat alle onderdelen van de verandervisie met voldoende inhoud zijn vormgegeven (dus niet bijvoorbeeld alleen een focus op het wat en het wanneer). Verder wil evenwichtig zeggen dat er voldoende aandacht is voor het heden (waar staat de accountantsorganisatie nu?), het verleden (waar komt de accountantsorganisatie vandaan (o.a. oorzakenanalyse)?) en de toekomst (waar wil/gaat de accountantsorganisatie naartoe?), als ook voor het proces, de inhoud en de personen in de redenering. Elk van deze dimensies is belangrijk.

1

De accountantsorganisatie heeft geen omschrijving van de stip aan de horizon en de veronderstelde effecten van het veranderproces. De accountantsorganisatie heeft geen verandervisie; de vragen (wat, hoe, wie, waar en wanneer moet worden veranderd om naar redelijke verwachting de gewenste situatie te bereiken) worden niet beantwoord.

Autoriteit Financiële Markten
T 020 797 2000 | F 020 797 3800
Postbus 112723 | 1001 GS Amsterdam
www.afm.nl

De tekst 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 deze tekst.