



Deel 3 - Bijlagen

Behorende bij het [rapport 'Kwaliteit overige OOB-accountantsorganisaties onderzocht'](#)

Publicatiedatum: 14-nov-2019

Inhoudsopgave

Bijlage 1 Verwachtingen en kwalificaties – verandertraject	3
Bijlage 2 Verwachtingen en kwalificaties – kwaliteitswaarborgen en de kwaliteitscirkel op de kwaliteitswaarborgen	7
Bijlage 3 (Middel)langetermijndoestellingen	10
Bijlage 4 Gebruikte afkortingen	13

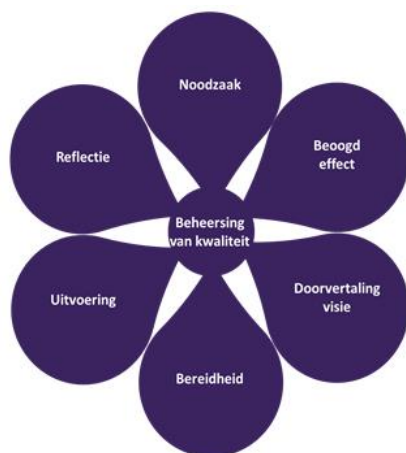
[Deel 1: Kwaliteit overige OOB-accountantsorganisaties onderzocht](#)

[Deel 2: Instellingsspecifieke conclusies en bevindingen](#)

Bijlage 1 Verwachtingen en kwalificaties – verandertraject

In deze bijlage zijn de verwachtingen weergegeven die de AFM bij haar onderzoek in 2018 heeft gehanteerd en de kwalificaties voor de verschillende onderdelen van de zes elementen van het onderzoeksmodel (figuur 1).

Figuur 1 Het onderzoeksmodel van de AFM



Noodzaak: De noodzaak gaat over het waarom er veranderd moet worden en wat de consequenties van de verandering zijn. Door helder de noodzaak te formuleren kan een bestuur de medewerkers aanzetten tot verandering, omdat de medewerkers dan kunnen begrijpen wat de urgentie en de consequentie van de verandering is. Mensen komen namelijk pas in beweging als ze begrijpen waarom ze hun gedrag moeten veranderen en wat de urgentie is van de verandering.

Conform verwachting	De accountantsorganisatie voldoet aan alle vier onderstaande verwachtingen: <ul style="list-style-type: none"> • Het bestuur ervaart de urgentie vanuit het publiek belang voor de verandering van de accountantsorganisatie. • Het bestuur kan aangeven aan o.a. haar organisatie wat de consequenties voor de accountantsorganisatie zijn van de verandering. • De meerderheid van de medewerkers ervaart de urgentie vanuit het publiek belang voor de verandering van de accountantsorganisatie. • De meerderheid¹ van de medewerkers kan aangeven wat de consequenties voor de accountantsorganisatie zijn van de verandering.
Bijna conform verwachting	De accountantsorganisatie blijft uitsluitend achter op één verwachting.
Achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op twee verwachtingen.
Ver achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op drie of vier verwachtingen.

¹ Daar waar in de verwachting wordt gesproken over ‘de meerderheid van de medewerkers’, is dit gebaseerd op een kwalitatieve weging van de observaties uit de verschillende informatiebronnen. Zie sub paragraaf 4.1.6 van [deel 1](#) van dit rapport.

Beoogd effect: Het beoogd effect gaat over hoe helder en concreet de ambitie om te veranderen is beschreven. Een expliciete beschrijving van de veranderredenering door het bestuur is nodig om sturing te kunnen geven aan de verandering en te communiceren over de relevantie van de verandering voor de medewerkers.	
Conform verwachting	De accountantsorganisatie voldoet aan alle vier onderstaande verwachtingen: <ul style="list-style-type: none"> • Het bestuur heeft bepaald wat, wie en wanneer moet veranderen om de stip aan de horizon te bereiken. • Het bestuur heeft inzicht waarin het (internationale) netwerk stimuleert en/of belemmert om de stip aan de horizon te bereiken. • De meerderheid van de medewerkers weet wie, wat en wanneer gaat veranderen om de stip aan de horizon te bereiken. • De meerderheid van de medewerkers voelt zich betrokken bij wie, wat en wanneer gaat veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.
Bijna conform verwachting	De accountantsorganisatie blijft uitsluitend achter op één verwachting.
Achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op twee verwachtingen.
Ver achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op drie of vier verwachtingen.

Doorvertaling visie: De mate waarin een verandering kan slagen is onder meer afhankelijk van de mate waarin het bestuur haar visie heeft doorvertaald naar wat zij aan concreet gedrag van de medewerkers verwacht. Zolang het voor een medewerker onduidelijk is wat er specifiek verwacht wordt, zal een medewerker weinig gemotiveerd zijn ander gedrag te vertonen.	
Conform verwachting	De accountantsorganisatie voldoet aan alle vier onderstaande verwachtingen: <ul style="list-style-type: none"> • De meerderheid van de medewerkers weet wat de verandering voor zijn/haar werk betekent en welk gedrag van hem/haar wordt verwacht. • De meerderheid van de medewerkers ervaart dat het bestuur werkt aan het aanscherpen van welk gedrag van de medewerkers wordt verwacht. • De meerderheid van de medewerkers ervaart dat het bestuur het voorbeeldgedrag laat zien dat verwacht wordt bij het veranderen richting de stip aan de horizon. • De meerderheid van de medewerkers ervaart dat de externe accountants het voorbeeldgedrag laten zien dat wordt verwacht bij het veranderen richting de stip aan de horizon.
Bijna conform verwachting	De accountantsorganisatie blijft uitsluitend achter op één verwachting.
Achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op twee verwachtingen.
Ver achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op drie of vier verwachtingen.

Bereidheid: De bereidheid gaat over de motivatie van het bestuur en de medewerkers om de verandering succesvol te laten zijn. De bereidheid moet er namelijk zijn als de medewerkers zaken moeten loslaten of moeten opofferen. Bereidheid gaat onder meer over de wijze waarop de medewerkers de verschillende initiatieven van het bestuur beleven (de onderstroom) en de mate waarin de medewerkers door het bestuur in staat worden gesteld om de verandering te realiseren.

Conform verwachting	De accountantsorganisatie voldoet aan alle vier onderstaande verwachtingen: <ul style="list-style-type: none"> • Het bestuur heeft inzicht hoe de medewerkers de verandering beleven (de onderstroom). • Het bestuur heeft inzicht in wat de medewerkers nodig hebben om te kunnen veranderen. • De meerderheid van de medewerkers ervaart dat hun beleving van de verandering (de onderstroom) bespreekbaar is. • De meerderheid van de medewerkers ervaart in staat te worden gesteld door de accountantsorganisatie om succesvol te kunnen veranderen.
Bijna conform verwachting	De accountantsorganisatie blijft uitsluitend achter op één verwachting.
Achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op twee verwachtingen.
Ver achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op drie of vier verwachtingen.

Uitvoering: Bij uitvoering gaat het om de beslissingen die worden genomen en initiatieven die worden ingezet om de concrete verandering te realiseren. Hierbij kan gedacht worden aan initiatieven die zien op de structuur, processen en systemen van een organisatie, maar ook op gedrag van medewerkers.

Conform verwachting	De accountantsorganisatie voldoet aan alle vier onderstaande verwachtingen: <ul style="list-style-type: none"> • Het bestuur stimuleert de medewerkers in het vertonen van het gewenst gedrag door verschillende initiatieven gericht op mindset, cultuur, gedrag en structuur. • Het bestuur neemt beslissingen (zoals promoties, teamsamenstelling, budgettoekenning) die in lijn zijn met de stip aan de horizon. • De meerderheid van de medewerkers kunnen verschillende initiatieven van het bestuur en de partners² op het gebied van mindset, cultuur, gedrag en structuur benoemen en ervaren dat deze elkaar versterken. • De meerderheid van de medewerkers ervaart dat genomen beslissingen (zoals promoties, structuurwijzigingen, budgettoekenning) in lijn zijn met de stip aan de horizon.
Bijna conform verwachting	De accountantsorganisatie blijft uitsluitend achter op één verwachting.

² Met partner wordt bedoeld de externe accountant. De externe accountant is de natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van wettelijke controles (art.1, lid 1, sub f, Wta).

Uitvoering: Bij uitvoering gaat het om de beslissingen die worden genomen en initiatieven die worden ingezet om de concrete verandering te realiseren. Hierbij kan gedacht worden aan initiatieven die zien op de structuur, processen en systemen van een organisatie, maar ook op gedrag van medewerkers.	
Achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op twee verwachtingen.
Ver achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op drie of vier verwachtingen.

Reflectie: Reflectie gaat enerzijds over het monitoren of de genomen initiatieven het beoogde effect hebben. Anderzijds gaat reflectie over het beoordelen wat de verandering met de medewerkers doet en hoe daarvan geleerd wordt.	
Conform verwachting	De accountantsorganisatie voldoet aan alle vier onderstaande verwachtingen: <ul style="list-style-type: none"> • Het bestuur vraagt actief input van de medewerkers, rvc en externe stakeholders over de borging van het verandertraject. • Het bestuur reflecteert minimaal twee keer per jaar op de borging van de verandering. • Het bestuur monitort de borging van de verandering. • Het bestuur stuurt bij op basis van de stip aan de horizon.
Bijna conform verwachting	De accountantsorganisatie blijft uitsluitend achter op één verwachting.
Achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op twee verwachtingen.
Ver achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op drie of vier verwachtingen.

Bijlage 2 Verwachtingen en kwalificaties – kwaliteitswaarborgen en de kwaliteitscirkel op de kwaliteitswaarborgen

In deze bijlage zijn de verwachtingen en kwalificaties voor de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen en de kwaliteitscirkel op deze kwaliteitswaarborgen weergegeven.

De AFM heeft per kwaliteitswaarborg drie verwachtingen getoetst

In tabel 1 heeft de AFM een omschrijving per verwachting en de relatie tussen de verwachtingen en de zes kwaliteitswaarborgen opgenomen.

Tabel 1 Overzicht van verwachtingen per kwaliteitswaarborg

Verwachting	Omschrijving	Kwaliteitswaarborg(en)
1	Het bestuur van de accountantsorganisatie heeft voor vijf kwaliteitswaarborgen een beleid vastgesteld dat in overeenstemming is met wet- en regelgeving.	<ul style="list-style-type: none"> - Cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie (portfoliomanagement) - Consultatie - OKB - IKO - Beloning van externe accountants
	Het bestuur van de accountantsorganisatie heeft voor de kwaliteitswaarborg oorzakenanalyse een beleid vastgesteld dat in overeenstemming is met de verwachtingen die de AFM bij haar onderzoek in 2016 heeft gehanteerd.	Oorzakenanalyse
2	Het door het bestuur vastgestelde beleid wordt nageleefd.	Alle zes geselecteerde kwaliteitswaarborgen
3	Het bestuur evalueert periodiek het beleid. Naar aanleiding van de evaluatie neemt de accountantsorganisatie of het bestuur van de accountantsorganisatie, indien nodig, kwaliteitsinitiatieven en/of maatregelen, monitort of deze kwaliteitsinitiatieven en/of maatregelen het gewenste effect hebben en stuurt bij wanneer dit niet het geval is. (kwaliteitscirkel)	Alle zes geselecteerde kwaliteitswaarborgen

Verwachting 1 – beleid voldoet aan wet- en regelgeving of aan verwachtingen

De AFM heeft voor vijf van de zes kwaliteitswaarborgen de volgende kwalificaties gehanteerd:

Het beleid voldoet aan de wet- en regelgeving	Het beleid voldoet aan de volgende wet- en regelgeving: <ul style="list-style-type: none">• Cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie: artikelen 12 en 15 Bta, artikel 6 EU-Verordening.• Consultatie: artikel 17 Bta.• OKB: artikel 18 Bta en artikel 8 EU-Verordening.• IKO: artikelen 9 en 10 VAO.• Beloning van externe accountants: artikel 18b Wta.
Het beleid voldoet niet aan de wet- en regelgeving	Het beleid voldoet niet aan de wet- en regelgeving.

De AFM heeft bij de beoordeling van het beleid inzake OKB voor artikel 8 (lid 2) EU-Verordening rekening houden met het voorstel voor een aanpassing van de regels voor OKB's voor niet-OOB controlecliënten.³ De AFM heeft in haar onderzoek het niet naleven van bovenstaande bepaling voor niet-OOB controlecliënten niet gekwalificeerd als een overtreding van wet- en regelgeving.

De AFM heeft voor de kwaliteitswaarborg oorzakenanalyse de volgende kwalificaties gehanteerd:

Conform verwachting	De accountantsorganisatie voldoet aan alle onderstaande verwachtingen: <ul style="list-style-type: none">• De accountantsorganisatie voert op basis van diverse signalen oorzakenanalyses uit. Hierbij betreft de accountantsorganisatie zowel wettelijke controles waar de kwaliteit tekortschiet als waar de kwaliteit toereikend is.• De oorzakenanalyses worden uitgevoerd door een deskundig en onafhankelijk persoon, met voldoende positie en draagvlak binnen de organisatie en met voldoende zorgvuldigheid en diepgang.• De oorzakenanalyses worden gericht op zowel de individuele externe accountant en zijn team als op organisatiebrede aspecten.
Bijna conform verwachting	De accountantsorganisatie blijft uitsluitend achter op één verwachting.
Achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op twee verwachtingen.
Ver achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie blijft achter op drie verwachtingen.

³ Dit voorstel leidt ertoe dat naast externe accountants ook RA's en AA's met aantekening die voldoende bekwaam zijn en over voldoende relevante werkervaring beschikken om desbetreffende wettelijke controles te beoordelen, een OKB van een niet-OOB controlecliënt mogen uitvoeren. Zie www.nba.nl.

Verwachting 2 - naleving van het beleid

De AFM heeft voor alle kwaliteitswaarborgen de volgende kwalificaties gehanteerd:

Het beleid is nageleefd	Het beleid is voor de onderzochte kwaliteitswaarborg nageleefd.
Het beleid is niet nageleefd	Het beleid is voor de onderzochte kwaliteitswaarborg niet nageleefd.

Verwachting 3 - kwaliteitscirkel

De AFM heeft voor alle kwaliteitswaarborgen de volgende kwalificaties gehanteerd:

Conform verwachting	De accountantsorganisatie voldoet aan alle onderstaande verwachtingen: <ul style="list-style-type: none">• Het bestuur evalueert periodiek het vastgestelde beleid.⁴• Het bestuur neemt naar aanleiding van deze evaluatie kwaliteitsinitiatieven en/of maatregelen.• Het bestuur monitort of deze kwaliteitsinitiatieven en/of maatregelen het gewenste effect hebben.• Het bestuur stuurt bij indien de kwaliteitsinitiatieven en/of maatregelen niet het gewenste effect hebben.
Bijna conform verwachting	De accountantsorganisatie evalueert periodiek het vastgestelde beleid en blijft uitsluitend achter op één van de drie overige verwachtingen.
Achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie evalueert periodiek het vastgestelde beleid en blijft achter op twee van de drie overige verwachtingen.
Ver achterblijvend op verwachting	De accountantsorganisatie heeft het vastgestelde beleid niet geëvalueerd. Of De accountantsorganisatie evalueert periodiek het vastgestelde beleid en blijft achter op drie van de overige verwachtingen.

⁴ De accountantsorganisatie heeft op basis van art 9a Bta de verplichting om jaarlijks haar stelsel van kwaliteitsbeheersing te evalueren.

Bijlage 3 (Middel)langetermijndoestellingen

De AFM heeft in 2015 de (middel)langetermijndoelstellingen (mltd's) geformuleerd. Deze zijn eerder opgenomen in het publieke rapport van oktober 2015 en juni 2017 en daarmee kenbaar gemaakt aan de sector.

Module 1: Bestuur

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 over kwaliteit' 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.

Module 2: Kwaliteitsgerichte cultuur

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.

Module 3: Stelsel van kwaliteitsbeheersing

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), ingehuurde 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.

Module 4: Intern toezicht

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.

Module 5: Relatie van de accountantsorganisatie met de omgeving

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

- de accountantsorganisatie en de externe 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 externe accountant een objectief oordeel geeft in zijn controleverklaring;
- de accountantsorganisatie en de externe 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 externe accountant transparant is over eventuele bijzonderheden die hij bij het uitvoeren van de wettelijke controle aantreft en die relevant zijn voor het maatschappelijk verkeer.

Module 6: Netwerk

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 wettelijke controles te waarborgen; en
- de accountantsorganisatie voldoende maatregelen getroffen heeft om bedreigingen van haar onafhankelijkheid te mitigeren en daarmee de kwaliteit van wettelijke controles te waarborgen.

Module 7: Verandering

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 de door haar gewenste situatie te bereiken.

Bijlage 4 Gebruikte afkortingen

Accon	Accon avm controlepraktijk B.V.
AFM	Autoriteit Financiële Markten
BDO	BDO Audit & Assurance B.V.
BT	Baker Tilly (Netherlands) N.V.
Bta	Besluit toezicht accountantsorganisaties
CTA	Commissie Toekomst Accountancysector
EU-verordening	EU-verordening (nr. 537/2014); eisen wettelijke controles van financiële overzichten van oob's.
GT	Grant Thornton Accountants & Adviseurs B.V.
IKO	Interne kwaliteitsonderzoek
Mazars	Mazars Accountants N.V.
Mltd's	(Middel)langetermijndoelstellingen
NBA	Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
nOOB	Niet OOB-accountantsorganisaties
NV COS	Nadere voorschriften controle- en overige standaarden
OKB	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling
OOB	Organisatie van openbaar belang
oOOB	Overige OOB-accountantsorganisaties
rvc	Raad van commissarissen
VAO	Verordening accountantsorganisaties
Wta	Wet toezicht accountantsorganisaties

Autoriteit Financiële Markten
T 020 797 2000 | F 020 797 3800
Postbus 11723 | 1001 GS Amsterdam
www.afm.nl

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