

# Veranderen in het Publiek Belang

Monitoring Commissie Accountancy

20 oktober 2016

ONDER EMBARGO TOT 1 NOVEMBER 2016 - 11.00 UUR



# Veranderen in het Publiek Belang

Monitoring Commissie Accountancy

20 oktober 2016

# Inhoudsopgave

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Veranderen in het publiek belang</b>   | <b>7</b>  |
| Inleiding   | 7         |
| Samenvattende bevindingen en aanbevelingen                                      | 7         |
| Afsluiting  | 8         |
| <b>A. Inleidende opmerkingen</b>  | <b>11</b> |
| Opdracht Commissie  | 11        |
| Waardering voor het werkgroeprapport van 25 september 2014                      | 11        |
| Prestatiekloof  | 12        |
| Oorzaken-Maatregelen-Effecten ('OME-model')                                     | 12        |
| <b>B. Oorzaken en oorzakenanalyses centraal</b>                                 | <b>13</b> |
| Oorzaken en oorzakenanalyses  | 13        |
| ' <i>Wicked problems</i> ' en onderbelichte oorzaken                            | 13        |
| Segmentering en proportionaliteit   | 15        |
| <b>C. Maatregelen als huidig ijkpunt</b>  | <b>17</b> |
| Opzet maatregelen   | 17        |
| Koppeling van maatregelen aan oorzaken  | 17        |
| Verschillen bij de invoering van de maatregelen                                 | 18        |
| <b>D. De maatregelen en de beoogde effecten</b>                                 | <b>21</b> |
| Beoogde effecten: algemeen  | 21        |
| Beoogd effect: kwaliteit  | 21        |
| Beoogde effecten: vertrouwensherstel, maatschappelijke impact en publiek belang | 22        |
| Overkoepelend effect: cultuur- en gedragsverandering                            | 23        |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>E. Veranderaanpak</b>  | <b>25</b> |
| Verandercapaciteit en verandercondities   | 25        |
| Remmende factor: technocratische en op compliance gerichte benadering             | 26        |
| Remmende factor: <i>'The system fights back'</i>                                  | 26        |
| <b>F. NBA</b>   | <b>29</b> |
| <b>G. Verwachtingskloof</b>   | <b>31</b> |
| <b>H. Vooruitblik werkzaamheden Commissie</b>                                     | <b>33</b> |
| <br>  |           |
| <b>Bijlagen</b>   | <b>35</b> |
| 1. Opdracht, werkprogramma en verantwoording                                      | 37        |
| 1A. Tekst uitvraag Monitoring Commissie Accountancy (maart/april 2016)            | 41        |
| 2. Markt, monitoring en toetsing  | 43        |
| 3. Uitwerking analyse Oorzaken-Maatregelen-Effecten (OME)                         | 53        |
| 3A. Antwoorden uitvraag van Commissie op het gebied van de oorzakenanalyse        | 59        |
| 3B. Oorzaken volgens rapport <i>In het Publiek Belang</i> (25 september 2014)     | 63        |
| 3C. Oorzaken volgens AFM, rapport (25 september 2014)                             | 64        |
| 4. Nadere inkleuring <i>'Wicked problems'</i>                                     | 65        |
| 5. Nadere inkleuring <i>'The system fights back'</i>                              | 71        |
| 6. Nadere inkleuring 'Veranderaanpak'   | 75        |
| 7. NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants)               | 79        |
| 8. De verwachtingskloof   | 83        |
| 9. De 53 maatregelen uit rapport <i>In het Publiek Belang</i> (25 september 2014) | 87        |
| 10. Lijst regelmatig voorkomende termen en afkortingen                            | 93        |
| 11. Samenstelling Monitoring Commissie Accountancy                                | 95        |

# Veranderen in het Publiek Belang

## Inleiding

**'De accountant moet zichzelf opnieuw uitvinden en de opdrachtgever moet nog wennen aan die nieuwe rol. Accountants moeten het publiek belang voorop stellen. Ze vervullen een belangrijke vertrouwensfunctie in de maatschappij. Een cultuurverandering kan niet uitsluitend worden afgedwongen met wetgeving, maar moet vooral vanuit de sector en accountants zelf komen.'**, aldus minister Dijsselbloem tijdens een bijeenkomst waarin de accountantseed werd afgenomen (13 oktober 2016).

In de afgelopen jaren is het maatschappelijk vertrouwen in de accountancysector geschaad. Onder maatschappelijke en politieke druk is de sector in september 2014 aangevangen met een ingrijpend veranderproces. Met als basis het rapport *In het Publiek Belang* van de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (hierna: Werkgroep), waarin 53 concrete maatregelen zijn voorgesteld. Dit rapport is een belangrijk markeringspunt in de geschiedenis van de Nederlandse accountancysector.

In juni 2015 is de onafhankelijke Monitoring Commissie Accountancy (hierna: Commissie) ingesteld met als taak het waarborgen van de continue verbetering van de sector via de beoordeling van de invoering en werking van de maatregelen. Voorts heeft de Commissie de ruimte om leemtes te signaleren en aanbevelingen tot aanpassingen te doen.

De bevindingen, conclusies en aanbevelingen in deze eerste rapportage van de Commissie zijn primair sectorgericht; waar nodig of functioneel is een onderscheid gemaakt naar categorie accountantsorganisatie. De monitoring door de Commissie heeft betrekking op accountantsorganisaties met een vergunning om wettelijke controles te verrichten bij organisaties van openbaar belang (OOB's) en die bij overige ondernemingen en instellingen (niet-OOB's), van de 'Big4' tot de kleinste vergunninghouders.

De Commissie realiseert zich en merkt daarom nadrukkelijk op, dat het sectorgericht rapporteren tot veralgemeniseringen leidt die niet altijd aan iedereen binnen de sector op gelijke wijze recht doen. In het veranderproces zijn immers 'koplopers' en 'achterblijvers' te herkennen. De rode draad is echter dat binnen de gehele sector en binnen alle daarin te onderkennen segmenten positieve ontwikkelingen te melden zijn maar ook dat er nog veel te doen is. Op die wijze dient het rapport dan ook te worden gelezen en geïnterpreteerd.

## Samenvattende bevindingen en aanbevelingen

Op hoofdlijnen zijn de belangrijkste bevindingen:

- de Commissie stelt vast dat door de sector een stevige aanzet is gemaakt met het werken aan – met name de *opzet* van – de 53 door de Werkgroep in 2014 voorgestelde maatregelen, het verhogen van de kwaliteit van accountantsdiensten en het vormgeven van de cultuur- en gedragsverandering;
- de Commissie heeft (nog) niet de overtuiging dat de door de Werkgroep voorgestelde maatregelen, hoewel deze positieve effecten hebben, voldoende zijn om de oorzaken van de structurele problemen binnen de accountancysector zoveel mogelijk weg te nemen, alsmede om het vertrouwensherstel en het publiek belang adequaat te borgen;
- de Commissie constateert dat het los van de invoering en naleving van de voorgestelde maatregelen, nodig is de oorzaken van de problematiek van de sector beter inzichtelijk te maken en aan te pakken, om de noodzakelijke cultuur- en gedragsverandering en vertrouwensherstel te bereiken;

- de Commissie stelt vast dat het veranderproces blijvend aandacht vergt en vooral een meer adaptieve en op intrinsieke motivatie gerichte benadering in plaats van de door de Commissie vaak waargenomen technocratische en op compliance gerichte benadering;
- de Commissie heeft kennis genomen van de vorderingen die de afgelopen twee jaar binnen de accountancysector zijn gemaakt. Binnen alle te onderscheiden marktsegmenten (met name bij de grote accountantsorganisaties) zijn vorderingen gemaakt, maar overal moeten echter ook nog flinke stappen worden gezet; zeker in het segment van de niet-OOB accountantsorganisaties.

Het zou naar de mening van de Commissie contraproductief zijn nu met een lijst met (aanvullende) maatregelen te komen. Dat doet de Commissie dan ook niet. Voorts is de Commissie van mening dat de oplossing voor de accountancysector op dit moment niet moet worden gezocht in politiek ingrijpen en meer wet- en regelgeving.

In dit rapport wordt gewezen op die gebieden waar extra aandacht nodig is. Dat die gebieden er zijn is overigens begrijpelijk gegeven de omvang van de in 2014 door de Werkgroep geschetste problematiek, de inhoud en omvang van de voorgestelde maatregelen alsmede de te realiseren effecten.

De Commissie doet de aanbeveling aan de accountancysector op korte termijn in ieder geval werk te maken van de volgende punten:

- het opstellen van deugdelijke(re) oorzakenanalyses, en daarbij ook '*wicked problems*' te adresseren, zoals het verdienmodel, het fraudevraagstuk en het vinden van een evenwichtige benadering tussen cliëntbelang en publiek belang;
- het voorzien van de voorgestelde maatregelen van een adequate(re) onderbouwing en deze duidelijk koppelen aan geconstateerde oorzaken en aan te realiseren effecten. Daardoor ontstaat een logisch drieluik: de maatregelen nemen de oorzaken voor de problematiek binnen de accountancysector weg en dragen bij aan het realiseren van effecten zoals kwaliteitsverhoging, vertrouwensherstel en het dienen van het publiek belang;
- het maken van een onderscheid en het verkrijgen van een betere balans tussen maatregelen die de cultuur binnen de *sector* en *accountantsorganisaties* raken (maatregelen gericht op systeemprykkels) en maatregelen die betrekking hebben op *individueel* gedrag (maatregelen gericht op individuele prykkels);
- het gestructureerder vormgeven van het veranderproces. Onderdeel daarvan is het aanbrengen van balans tussen de technocratische en adaptieve aanpak van de maatregelen en het veranderproces, waardoor een daadwerkelijke en duurzame gedrags- en cultuurverandering kan worden bereikt.

De Commissie is van mening dat indien deze aspecten in het veranderproces door de accountancysector niet worden benoemd, besproken en geadresseerd, de schijnzekerheid ontstaat dat de sector het veranderproces al heeft afgerond en er weer bovenop is na de invoering van de voorgestelde 53 maatregelen. Naar de mening van de Commissie dragen deze maatregelen eraan bij om dat stadium te bereiken, maar deze zijn niet afdoende om tot structurele oplossingen te komen. Daarom spreekt de Commissie de hoop en verwachting uit dat de accountancysector op korte termijn werk maakt van genoemde aspecten. In een volgende rapportage zal de Commissie terugkomen op de wijze waarop de sector deze handschoen oppakt.

## Afsluiting

In het kader van haar werkzaamheden heeft de Commissie tientallen (verdiepende) gesprekken gevoerd met vertegenwoordigers van accountantsorganisaties, vertegenwoordigende organisaties en met andere belanghebbenden. Ook hebben veel organisaties desgevraagd informatie aangeleverd. De Commissie dankt allen voor hun medewerking.

Met dit rapport wil de Commissie de sector handreikingen doen om de structurele problemen van de accountancy-sector op een duurzame wijze aan te pakken, zodat de druk op en de negatieve aandacht voor de sector wordt verminderd, het publiek belang wordt gediend en vertrouwensherstel wordt bevorderd. De Commissie acht het van belang dat de accountancysector blijvend vaart maakt met het vorm en inhoud geven aan het noodzakelijke veranderproces.

Een volgend rapport van de Commissie zal naar verwachting eind 2017 verschijnen.

20 oktober 2016,

Monitoring Commissie Accountancy<sup>1</sup>

Ada van der Veer, Voorzitter

Erik van de Loo

Marcel Pheijffer

Henk Scheffers

---

1 Tot medio 2016 maakte Angeliën Kemna ook deel uit van de Commissie; vanwege het aanvaarden van een nevenfunctie is zij terug getreden.



# A. Inleidende opmerkingen

## Opdracht Commissie<sup>2</sup>

- I. Het waarborgen van continue verbetering van de sector en waar nodig aanscherping van de maatregelen, via het:
  - inventariseren van de voortgang van de implementatie;
  - monitoren van de invoering en werking van de maatregelen;
  - signaleren van eventuele onduidelijkheden, leemtes en onevenwichtigheden in de voorgestelde maatregelen;
  - doen van aanbevelingen over mogelijke aanpassingen.
- II. Het bezien van de maatregelen in hun integraliteit en samenhang.
- III. Het beoordelen van de beoogde impact van de maatregelen en de maatschappelijke impact.

## Waardering voor het werkgroeprapport van 25 september 2014

1. De Commissie heeft met waardering kennisgenomen van het rapport *In het Publiek Belang* in 2014 zoals opgesteld door de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (hierna: Werkgroep). Het rapport is – ondanks de hierna te plaatsen kanttekeningen en nuances – ontegenzeggelijk een belangrijk markeringspunt in de geschiedenis van de (Nederlandse) accountancysector en draagt bij aan de door velen noodzakelijk geachte veranderingen binnen de sector.
2. Een belangrijke kanttekening betreft de constatering dat het veranderingsproces inclusief voorgestelde maatregelen niet vanuit de accountancysector is aangezwengeld maar door maatschappelijke en politieke druk alsmede een tanend vertrouwen in accountants(organisaties) noodzakelijk bleek, waarna de sector – werkgroep, accountantsorganisaties, beroeps- en belangenorganisaties - de handschoen heeft opgepakt.
3. De meerwaarde van het werkgroeprapport zit niet alleen in de voorstellen tot het nemen van 53 maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en de onafhankelijkheid in het kader van de accountantscontrole. De meerwaarde zit ook in het vanuit de accountancysector zelf benoemen en benadrukken van enkele uitgangspunten en het ter discussie stellen van enkele 'heilige huisjes'. Duidelijke voorbeelden daarvan zijn:
  - de erkenning (mede onder verwijzing naar AFM-rapportages) dat de problemen binnen de sector niet beperkt bleven tot incidenten, maar dat de aaneenschakeling daarvan duidde op een *structureel (kwaliteits) probleem*;<sup>3</sup>
  - de constatering dat de hoogconjunctuur van voor de kredietcrisis waarin veel van de huidige accountants zich professioneel hebben ontwikkeld, gecombineerd met het ontbreken van effectieve correctiemechanismen zoals extern toezicht, heeft geleid tot een geleidelijke verwaarlozing van *elementaire vakprincipes* bij die generatie accountants;<sup>4</sup>
  - de constatering dat de economische meewind en de omzet- en resultaatstijgingen voor het uitbreken van de crisis resulteerden in een *cultuur van zelfgenoegzaamheid*;<sup>5</sup>
  - het onderkennen dat er sprake was van een *'halfslachtige benadering'* van het *fraudevraagstuk* binnen de huidige regelgeving. Terwijl fraude juist maatschappelijk gezien een belangrijk probleem is waarbij de accountant als poortwachter – aansluitend bij de verwachtingen van de maatschappij – een belangrijke rol kan spelen door meer aandacht, tijd, mensen en middelen te besteden aan frauderisico's.<sup>6</sup>

2 Zie bijlage 1 voor een nadere duiding van de opdracht en het werkprogramma van de Commissie. In de bijlage wordt ook kort ingegaan op de gehanteerde methodologie.

3 *In het Publiek Belang*, p. 21.

4 *In het Publiek Belang*, p. 8.

5 *In het Publiek Belang*, p. 8.

6 *In het Publiek Belang*, p. 60.

## Prestatiekloof

4. De conclusie ten aanzien van de in punt 3 genoemde aspecten – incidenten, structureel (kwaliteits)probleem, verwaarlozing vaktechniek, cultuur van zelfgenoegzaamheid, fraudevraagstuk – geeft duidelijk aan dat er sprake is van een prestatiekloof: de accountants(organisaties) presteren niet conform de norm die op basis van wet- en regelgeving op hen van toepassing is.<sup>7</sup>

Hoogleraar Grabosky zocht naar een verklaring voor het bestaan van de prestatiekloof in relatie tot professionele dienstverleners, waaronder accountants.<sup>8</sup> Hij komt daarbij tot een driedeling ten aanzien van de verklaring voor het bestaan van de prestatiekloof die de Commissie goed bruikbaar acht voor haar eigen analyse, namelijk aspecten die betrekking hebben op: (1) de verhoudingen tussen organisaties in de accountancysector; (2) het collectief van partners binnen de accountantsorganisaties; en (3) de individuele accountant.

5. De driedeling van Grabosky – sector, accountantsorganisatie, individu – hanteert de Commissie mede voor het analysekader om zowel de *oorzaken* die aan het structurele probleem van de accountancysector ten grondslag liggen alsmede de te treffen *maatregelen* te verbinden met de sector, accountantsorganisaties en accountants.

Oorzaken die noodzaken tot een cultuurverandering moeten worden geadresseerd door maatregelen (systeemprykkels) die ingrijpen op de structuur en inrichting van de sector en accountantsorganisaties. Oorzaken die noodzaken tot een gedragsverandering moeten worden geadresseerd door maatregelen (individuele prykkels) die het individueel gedrag (kunnen) beïnvloeden.

## Oorzaken-Maatregelen-Effecten ('OME'-model)

6. De Commissie is bij de beoordeling van de stand van zaken ten aanzien van de 53 maatregelen uitgegaan van het 'OME'-model, waarin *Oorzaken-Maatregelen-Effecten* centraal staan.<sup>9</sup> De Commissie heeft gewerkt vanuit de stelling dat de voorgestelde maatregelen (1) de oorzaken van de problematiek van de accountancysector dienen te adresseren, en dat voorts (2) een aantal effecten dient te worden gerealiseerd, waaronder herstel van vertrouwen in de accountancysector en het dienen van het publiek belang.
7. Daarbij is tevens in ogenschouw genomen welke 'veranderaanpak' de accountancysector en accountantsorganisaties hebben gehanteerd. Dit onderwerp ligt in het verlengde van het overkoepelende effect 'gedrags- en cultuurverandering'. Het wordt besproken in hoofdstuk E van het rapport.

---

7 De prestatiekloof is onderdeel van de zogeheten 'verwachtingskloof', zijnde het verschil dat bestaat tussen de verwachtingen in het maatschappelijk verkeer ten aanzien van de prestaties van de accountant en diens daadwerkelijke prestaties. Het tweede deel van de verwachtingskloof wordt wel de aspiratie- en communicatiekloof genoemd, zijnde het verschil tussen hetgeen de accountant conform wet- en regelgeving moet doen en hetgeen de maatschappij van hem verwacht. Zie verder bijlage 8.

8 P.N. Grabosky, *Professional advisers and white collar illegality: towards explaining and excusing professional failure*, Canberra, Australian Institute of Criminology, 1992.

9 Zie verder bijlage 3 bij dit rapport.

## B. Oorzaken en oorzakenanalyses centraal

### Oorzaken en oorzakenanalyses

8. De inventarisatie van de Commissie<sup>10</sup> toont belangrijke oorzaken voor de problematiek waarmee de accountancysector heeft te kampen. Deze vallen in twee delen uiteen. Ten eerste: verwaarlozing van de vaktechniek, onvoldoende kennis van de (bedrijfsprocessen van de) cliënt, onvoldoende professioneel-kritische instelling, ontoereikende budgetten, te veel steunen op de cliënt en onvoldoende inzicht in hetgeen het begrip 'kwaliteit' precies omvat. Dat dit cluster relevante oorzaken betreft, wordt door de accountancysector onderschreven.<sup>11</sup> Een belangrijke constatering: erkenning van de oorzaken is noodzakelijk om op termijn daadwerkelijk een cultuur- en gedragsverandering te kunnen bereiken.
9. Ten tweede gaat het naast onderbelichte oorzaken met name om een cluster – hierna te bespreken – '*wicked problems*'. Deze komen mede voort uit de antwoorden en opmerkingen die de Commissie ontving naar aanleiding van de uitvraag, de rondetafel-bijeenkomsten en tijdens interviews. Met name als antwoord op de vraag welke problemen accountantsorganisaties sectorbreed waarnemen.
10. De Commissie constateert dat de oorzakenanalyses van accountantsorganisaties over het algemeen nog onvolledig en onvoldoende diepgaand zijn. Positief is dat oorzakenanalyses op *dossierniveau* bij de meeste OOB-organisaties inmiddels structureel onderdeel uitmaken van het kwaliteitsbeheersingsproces. Bij vrijwel alle niet-OOB-organisaties die zijn betrokken in de uitvraag en de interviews ontbreken echter eigen, op de *accountantsorganisatie* toegesneden oorzakenanalyses.
11. De Werkgroep concludeert dat de problemen binnen de accountancysector niet beperkt zijn tot incidenten, maar dat er sprake is van een structureel probleem. De Commissie meent dat van een deugdelijke analyse van incidenten – de Werkgroep heeft een dergelijke analyse niet verricht – veel kan worden geleerd. De Commissie acht een incidentenanalyse zinvol en noodzakelijk; bovendien past het goed in het door de Werkgroep geagendeerde thema 'leren van fouten'. Ook acht de Commissie deze analyse nodig opdat de sector kan beoordelen of de voorgestelde maatregelen een wezenlijke bijdrage kunnen leveren aan het wegnemen van de oorzaken van dergelijke incidenten en daarmee van structurele problemen.<sup>12</sup>

### 'Wicked problems' en onderbelichte oorzaken

12. De Commissie doet – in punt 10 – met de woorden 'onvolledig' en 'onvoldoende diepgaand' voorts op het naar de mening van de Commissie niet afdoende in de oorzakenanalyses betrekken, bespreken en (met name) adresseren van alle relevante oorzaken, waaronder een aantal '*wicked problems*' waarmee de accountancysector te maken heeft.<sup>13</sup>

'*Wicked problems*' zijn problemen, vraagstukken, onderwerpen of thema's die zeer moeilijk of niet bespreekbaar dan wel oplosbaar zijn. In de context van de accountancysector bestaan er meerdere van deze 'hete aardappelen' en deze keren telkens terug in de discussies binnen en over<sup>14</sup> de accountancy.

---

10 Onder andere: rapport Werkgroep, AFM-rapporten, gesprekken binnen de accountancysector, rondetafel-bijeenkomsten met belanghebbenden en de uitvraag door de Commissie.

11 Blijkens met name de uitvraag door en de gesprekken van de Commissie.

12 Voorbeelden van nationale en internationale incidenten liggen voor het oprapen. Concrete casuïstiek, jurisprudentie, schikkingen, toezichtsrapporten, maar ook (wetenschappelijke) literatuur. Bijvoorbeeld (kritische) literatuur van Carnegie & Napier, Coffee, Grabosky, Peterson, Sikka en Wyatt, alsmede literatuur op het terrein van controlekwaliteit.

13 Zie voor een aantal voorbeelden bijlage 4.

14 Uit de rondetafel-bijeenkomsten (en literatuur) blijkt dat het bestaan van door de Commissie genoemde '*wicked problems*' ook leeft bij belanghebbenden en daarmee binnen het maatschappelijk verkeer.

Bijvoorbeeld (niet-limitatief):

- de effecten van het verdien- en businessmodel op gedrag en cultuur binnen organisaties waarin naast de wettelijke verplichte accountantscontrole ook andere diensten worden uitgevoerd;
- het partnermodel en het intern verrekenmodel tussen de advies- en controlepraktijk. Daarbij hoort ook het meenemen van de (regelmatig gespannen) relatie tussen de controle- en de adviespraktijk binnen één organisatie;<sup>15</sup>
- het vinden van een evenwichtige en geloofwaardige balans tussen cliëntbelang en publiek belang. Het feit dat de gecontroleerde cliënt de accountant (opdrachtgeverschap) voor zijn diensten compenseert, blijft voor velen in het maatschappelijk verkeer een voortdurend punt van aandacht en discussie;<sup>16</sup>
- de benadering door en de rol van de accountant ten aanzien van het fraudevraagstuk;
- onvoldoende eenduidigheid over het begrip en de duiding van (audit)kwaliteit;
- de gevolgen van de marktordening (oligopolie 'Big4') en beperkte marktwerking.<sup>17</sup>

Waar het de Commissie om gaat is het agenderen dat de genoemde modellen (verdienmodel, businessmodel, partnermodel en intern verrekenmodel) *schadelijke prikkels* kunnen bevatten die niet of nauwelijks zijn geadresseerd in het rapport van de Werkgroep en dan ook niet worden gereflecteerd in de voorgestelde maatregelen. Voor een goed begrip verduidelijkt de Commissie dat het haar er niet om gaat zelf voorstellen te formuleren ten aanzien van genoemde modellen. Het (meer) bespreekbaar maken van deze modellen – maar ook de andere onderwerpen zoals cliëntbelang versus publiek belang, fraude, de inhoud van het kwaliteitsbegrip en marktordening/-werking – is vooral bedoeld om de mogelijke schadelijke prikkels die met deze onderwerpen samenhangen duidelijk te identificeren en weg te nemen. Daaraan werken begint met het formuleren van een duidelijke en evenwichtige visie op genoemde onderwerpen. Naar de mening van de Commissie ontbreekt deze tot op heden, althans heeft de sector deze nog onvoldoende geëxpliciteerd.

13. Daarnaast is de Commissie van mening dat duidelijk en krachtig leiderschap binnen de sector (beroepsorganisatie en accountantsorganisaties) wordt gevergd ten aanzien van het concreet durven te benoemen van de aanleiding en oorzaken van de structurele problemen binnen de sector. Eveneens wordt leiderschap gevraagd ten aanzien van het omgaan met en het oplossen van lastige en telkens terugkerende vraagstukken. Dergelijke vraagstukken worden regelmatig pas na druk van buitenaf<sup>18</sup> geagendeerd en leiden dan tot langdurige discussies binnen de beroepsgroep, veelal zonder concrete uitkomsten. De omgang met vraagstukken zoals hiervoor genoemd – de *'wicked problems'* – vormt daarvan een illustratie. Juist de 'druk van buitenaf' maakt duidelijk dat de accountancysector bij het bespreken en aanpakken van dit soort vraagstukken, meer oog moet hebben voor belanghebbenden in het maatschappelijk verkeer en met hen daarover de dialoog moet (durven) aangaan.

---

15 Dit mede in relatie tot de verschillen in kwaliteit, reputatie, omvang en winstgevendheid ten aanzien van de audit- en adviesdiensten. Maar ook de toepasselijke verschillen in regelgeving en de invulling van het opdrachtgeverschap.

De adviesdiensten bestaan uit fiscale en (overige) juridische dienstverlening en daarnaast een breed scala aan professionele dienstverlening.

16 Met name ten aanzien van het MKB-segment waarin veel organisaties een directeur/groot aandeelhouder of een beperkt aantal aandeelhouders hebben, kan druk op de accountant en op het dienen van het publiek belang ontstaan. Al met al thematiek waarin in de analyses vanuit de accountancysector onderbelichte vraagstukken en oorzaken als 'opdrachtgeverschap' en het aangrijpingspunt of de grens van 'wettelijke controle' belangrijk zijn.

Voor het OOB-segment speelt bijvoorbeeld de reikwijdte van de (natuurlijke) adviesfunctie van de accountant in relatie tot controle-diensten een rol.

17 De Commissie verwijst in dit verband onder meer naar de *Green Paper* van Eurocommissaris Barnier (oktober 2010). Barnier constateert onder meer dat de 'Big4' systeemorganisaties (voor wat betreft de audittak) zijn en dat er daardoor een systeemrisico ontstaat.

18 Hetgeen mede toont dat de accountancysector – een sector die werkt ten behoeve van het maatschappelijk verkeer (waarvan de clientèle deel uitmaakt) en die het publiek belang dient - niet altijd vanuit zichzelf aanvoelt wat er leeft in het maatschappelijk verkeer en daar regelmatig niet zelfstandig en op eigen initiatief op inspelt.

14. De Commissie constateert en heeft er begrip voor dat de nadruk binnen de accountancysector thans ligt op activiteiten ten aanzien van de 53 maatregelen. De sector heeft daaraan een flinke opgave, mede in combinatie met accountantsroulatie, werkdruk, regeldruk, druk op de (commerciële) resultaten en spanning ten aanzien van de beschikbaarheid van gekwalificeerde medewerkers.

De Commissie beveelt desondanks echter aan dat de sector, waaronder de NBA als beroepsorganisatie, de aandacht in de nabije toekomst ook nadrukkelijk richt op onder meer de genoemde en telkens terugkerende *'wicked problems'* waarmee de sector te maken heeft. Naar het oordeel van de Commissie kunnen de (structurele) problemen waar de sector mee kampt alsmede de daaraan ten grondslag liggende oorzaken niet worden opgelost en weggenomen zonder de *'wicked problems'* bij de maatregelen en oplossingen te betrekken.

De geloofwaardigheid, duurzaamheid en maatschappelijke acceptatie van het veranderingsproces vragen erom dat ook deze vraagstukken adequaat onder de loupe worden genomen en worden behandeld. Ter illustratie wijst de Commissie in dit verband op het feit dat er diverse maatregelen zijn voorgesteld en worden ingevoerd die betrekking hebben op het wegnemen van beloningsprikkels. In de eerder aangehaalde driedeling van Grabosky gaat het dan om maatregelen die erop zijn gericht om het risico op individueel falen te mitigeren. De Commissie mist – indachtig die driedeling - duidelijke maatregelen die betrekking hebben op het wegnemen van mogelijke schadelijke prikkels in het verdienmodel en het intern verrekenmodel van accountantsorganisaties.

15. De Commissie beseft dat vorenstaande – naast de activiteiten van accountantsorganisaties ten aanzien van de 53 maatregelen – meer tijd vergt. De Commissie 'parkeert' de *'wicked problems'* en overige onderbelichte oorzaken tot een volgend rapport om de sector zo de kans te geven deze handschoen op te pakken en in de nabije toekomst eerst zelf met deze vraagstukken aan de slag te gaan.

### **Segmentering en proportionaliteit**

16. Vertrouwensherstel in de accountancysector is naar de mening van de Commissie slechts haalbaar indien alle geledingen van de sector ('Big4', overige OOB-, grote niet-OOB- en overige niet-OOB-accountantsorganisaties en hun vertegenwoordigende organisaties) zich daarvoor verantwoordelijk voelen. Bij het opstellen van oorzakenanalyses en maatregelen dienen nadrukkelijker dan tot nog toe het geval is geweest, de aspecten 'segmentering' en 'proportionaliteit' in ogenschouw te worden genomen. Daarbij gaat het bijvoorbeeld om het vinden van antwoorden op de vraag of de geconstateerde (structurele) problematiek alsmede de noodzaak tot gedrags- en cultuurverandering in ieder marktsegment hetzelfde en in gelijke mate van toepassing is. Maar ook om de vraag: staan de te nemen maatregelen per marktsegment in verhouding tot de ernst van de problematiek en doen deze bijvoorbeeld recht aan de verschillen in klantprofielen per marktsegment?

Het voor de niet-OOB-organisaties bedoelde rapport *In het Publiek Belang: het kan echt beter!* toont naar de mening van de Commissie aan dat segmentering en proportionaliteit van belang zijn. Dat rapport is echter primair gericht op de invoering van de door de Werkgroep voorgestelde maatregelen en niet op de oorzakenanalyses die de Commissie hier aan de orde stelt.

## C. Maatregelen als huidig ijkpunt

### Opzet maatregelen

17. De Commissie constateert dat de OOB-organisaties vrijwel direct (na het uitkomen van het rapport van de Werkgroep op 25 september 2014) met de maatregelen aan het werk zijn gegaan. Nadien is dat eveneens gebeurd door de niet-OOB-organisaties, vooral op basis van een herformulering van het werkgroeprapport naar dit marktsegment.<sup>19</sup> De maatregelen vormen de basis om te voldoen aan een aantal basisvoorwaarden voor verbeteringen. Bijvoorbeeld: inzake de governance van accountantsorganisaties, kwaliteit als uitgangspunt voor het beoordelings-, belonings-, en benoemingsbeleid, de prioritering van kwaliteit in het beleid van accountantsorganisaties, de versterking van de positie van de accountant in de verantwoordingsketen en de stimulansen om een lerende beroepsgroep te zijn en te blijven.

De Commissie is voorts van mening dat de sector goed op weg is als het gaat om de *opzet* van de maatregelen (met name binnen OOB-organisaties). Maar daarmee is de sector er nog niet. Het gaat uiteindelijk immers om het drieluik *opzet-bestaan-werking*. Ten aanzien van de laatste twee aspecten – die in de praktijk als het gaat om de effectiviteit van de maatregelen van doorslaggevend belang zijn – valt binnen de accountancysector nog het nodige werk te verzetten (dat vergt tijd en veel inspanning) alvorens daadwerkelijk van een (afgeronde) cultuur- en gedragsverandering kan worden gesproken. Thans is het nog te vroeg<sup>20</sup> gebleken om bestaan en werking (en daarmee de effectiviteit) van de maatregelen adequaat te kunnen beoordelen.

Het positieve oordeel over de *opzet* van de maatregelen kan en mag binnen de accountancysector overigens niet tot een zelfgenoegzame houding leiden (*'we zijn er al bijna'*). Dit is een houding die de Commissie bij de uitvoering van haar werkzaamheden – net als de houding die de Werkgroep binnen de sector benoemde – meermaals heeft waargenomen. Een zelfgenoegzame houding kan ertoe leiden dat accountantsorganisaties oude fouten blijven herhalen. Bijvoorbeeld door commerciële belangen op termijn of in concrete situaties (weer) te laten prevaleren boven het publiek belang.

### Koppeling van maatregelen aan oorzaken<sup>21</sup>

18. De Commissie heeft gekeken naar de logischerwijs opkomende vraag of de maatregelen (onderling en in samenhang bezien) de vastgestelde oorzaken afdoende adresseren.

De Commissie ziet (net als de Werkgroep) nut en noodzaak van een aantal maatregelen op bijvoorbeeld het gebied van 'bestuur en intern toezicht' (maatregelen 2.1 tot en met 2.8), zoals die inzake de Raad van Bestuur van accountantsorganisaties en de instelling van een Raad van Commissarissen bestaande uit overwegend externe leden.

Deze maatregelen adresseren een aantal algemene problemen op het gebied van een (voorheen) tekortschietende governance bij accountantsorganisaties; zij raken echter slechts ten dele en indirect aan de specifieke en fundamentele oorzaken zoals eerder – in de punten 8 en 9 – genoemd. Oorzaken die ten grondslag liggen aan de structurele problematiek in de accountancysector en die hebben geleid tot een verminderd vertrouwen in de accountantsfunctie.

De Commissie ziet in deze maatregelen vooral een belangrijke stap om de besturing van het toezicht op accountantsorganisaties in lijn te brengen met hedendaagse, algemeen aanvaarde en gebruikelijke beginselen en normen op het gebied van corporate governance; die bij een goede werking overigens een bijdrage kunnen leveren aan te realiseren effecten.

<sup>19</sup> Vide het rapport *In het Publiek Belang: het kan echt beter!*

<sup>20</sup> Mede op basis van de antwoorden van accountantsorganisaties op de uitvraag door de Commissie.

<sup>21</sup> In bijlage 3 gaat de Commissie feitelijker in op de koppeling van de 53 voorgestelde maatregelen aan zowel de oorzaken als de effecten.

19. Ook ten aanzien van diverse andere maatregelen ziet de Commissie nut en noodzaak van door de Werkgroep voorgestelde en door een groot deel van de sector als pakket onderschreven maatregelen.<sup>22</sup> Voorbeelden van maatregelen die de Commissie zonder meer nuttig acht zijn bijvoorbeeld de profilering richting de arbeidsmarkt (1.3), de maatregelen gericht op een verbeterde communicatie met de gebruikers van accountantsdiensten (maatregelen 4.2 tot en met 4.7), maatregelen inzake onderzoek wettelijke controleplicht (4.8) en onderzoek naar de OOB-definitie (4.9) alsmede de maatregel inzake de overdracht van het controledossier (5.6).

20. De Commissie stelt echter wel vast dat een groot deel van de maatregelen niet, in beperkte mate of slechts indirect valt te koppelen aan de oorzaken van de problemen binnen de sector.<sup>23</sup> De Commissie constateert dat hier sprake is van een leemte en meent dat het opheffen daarvan een *conditio sine qua non* is om in de accountancysector te komen tot structurele oplossingen.

### Verschillen bij de invoering van de maatregelen

21. De Commissie ziet duidelijke verschillen tussen de wijze waarop, de mate waarin en de diepgang waarmee de diverse segmenten binnen de accountancy de voorgestelde maatregelen implementeren en internaliseren.<sup>24</sup> De 'Big4'-accountantsorganisaties lopen duidelijk voorop, de opzet van de maatregelen is binnen deze organisaties in een vergevorderd stadium. De overige OOB-organisaties ('Next5') volgden in eerste instantie op enige afstand maar de 'Next5'-organisaties zijn inmiddels aan een inhaalrace bezig.

Bij de niet-OOB-organisaties is het beeld weerbarstiger. Ten eerste tussen de grotere niet-OOB-organisaties (zij zijn verder gevorderd) en de relatief kleinere (zij zijn, uitzonderingen daargelaten, minder ver gevorderd). Ten tweede tussen de '*believers*' en '*non-believers*' binnen deze groep. Niet ieder kantoor binnen dit segment onderschrijft nut en noodzaak van de in te voeren maatregelen, niet iedereen acht het op zijn organisatie van toepassing of toepasbaar en bovendien is er schaalgrootte nodig om alle regelgeving en maatregelen ten volle te kunnen implementeren en naleven.

Een aantal, relatief kleine kantoren, heeft de AFM-vergunning om dergelijke redenen teruggegeven. De Commissie acht het teruggeven van de vergunning begrijpelijk indien accountantsorganisaties niet kunnen voldoen aan de eisen die worden gesteld. Mede ten gevolge van deze ontwikkeling is het aantal vergunninghouders in het niet-OOB-segment in de afgelopen (ruim) 1,5 jaar met ongeveer 20 % afgenomen.<sup>25</sup>

Hoewel binnen het marktsegment niet-OOB zeker ook vele positieve uitzonderingen bestaan, uit de Commissie haar zorg over het gebrek aan snelheid en voortvarendheid waarmee binnen dit deel van de sector het veranderingsproces wordt gedragen en ter hand wordt genomen. Deze zorg wordt gevoed doordat maar een deel (70 %) van de niet-OOB-organisaties participeert in de NBA-Monitor. Uit die monitor blijkt dat de totale voortgang van de invoering van de maatregelen – twee jaren na publicatie van het werkgroeprapport en ondanks de afzonderlijk voor dit deel van de sector aangepaste maatregelen – op dit moment bovendien slechts ongeveer 20% is.<sup>26</sup> Daarnaast is er sprake van een grote hoeveelheid onvoldoende scores in kwaliteitsonderzoeken en dossiertoetsingen.<sup>27</sup>

---

22 Met name omdat de sector het totale pakket maatregelen ziet als een belangrijke stap in het verhogen van de kwaliteit van de accountantscontrole. Dat betreft een beoogd *effect* van het pakket aan maatregelen (zie hoofdstuk D). In onderhavig hoofdstuk C gaat het echter om de maatregelen in relatie tot de *oorzaken* en daarin is de Commissie kritisch in het oordeel over de koppeling tussen oorzaken en maatregelen.

23 Zie verder bijlage 3.

24 Zie verder bijlage 2.

25 Van 403 vergunninghouders per ultimo 2014 naar 334 per 1 oktober 2016.

26 Zie bijlage 2 voor meer achtergrondmateriaal.

27 Idem.

De Commissie is van mening dat het veranderproces binnen het niet-OOB-marktsegment echt voortvarender en indringender moet worden opgepakt. Mede daarom beveelt de Commissie aan om de (invoer van) maatregelen in de toekomst onderdeel uit te laten maken van het toetsingsproces binnen dit marktsegment.

22. Sectorbreed, zowel bij OOB- als bij niet-OOB accountantsorganisaties neemt de Commissie een aantal problemen en spanningsvelden waar die tot commerciële druk en kwaliteitsafbreuk kunnen leiden, bijvoorbeeld:

- toename werkdruk (mede door accountantsrotatie);
- toezichtsdruk;
- personeelstekorten;
- onduidelijkheid over het kwaliteitsbegrip en hetgeen auditkwaliteit precies omvat;
- afnemend absorptievermogen voor veranderingen binnen accountantsorganisaties;
- verschillen van inzicht en belangen tussen de verschillende onderdelen binnen accountantsorganisaties;
- de met de maatregelen gemoeide kosten en inspanningen waardoor de resultaten onder druk komen te staan.

23. Verschillende vertegenwoordigers vanuit de sector hebben de Commissie aangegeven door de hiervoor genoemde punten *'in de overlevingsstand te zitten'*, hetgeen belemmerend en vertragend werkt in het noodzakelijke veranderproces.

Hoewel de Commissie de genoemde problemen en spanningsvelden zelf ook heeft waargenomen en zij tot op zekere hoogte begrip heeft voor de wijze waarop deze binnen de sector worden geduid, past hier vanwege het belang van snel en duurzaam vertrouwensherstel de opmerking dat de sector, accountantsorganisaties en individuen zich daarachter niet kunnen verschuilen. Evenmin mogen deze leiden tot een puur technocratische en op compliance gerichte benadering van het veranderproces. Daarvoor zijn de geconstateerde structurele problemen en de daaraan ten grondslag liggende oorzaken immers te zwaar: deze moeten worden opgelost.



## D. De maatregelen en de beoogde effecten

### Beoogde effecten: algemeen

24. De Commissie heeft de maatregelen niet alleen beoordeeld in het licht van de *oorzaken*, maar heeft daarnaast ook de *beoogde effecten* van de maatregelen in ogenschouw genomen. De beoogde effecten omvatten:

- het dienen van het publiek belang;
- het leveren van een bijdrage aan het herstel van vertrouwen in het accountantsberoep;
- het hebben van maatschappelijke impact;
- het bijdragen aan de noodzakelijke cultuur- en gedragsverandering;
- het verhogen van de kwaliteit van de dienstverlening.

25. De Commissie merkt nadrukkelijk op dat maatregelen die geen direct verband hebben met de oorzaken van de problematiek waarmee de accountancysector te kampen heeft, wel (kunnen) bijdragen aan de beoogde effecten. De Commissie is tot op zekere hoogte positief over de maatregelen in het licht van de beoogde effecten. Maatregel 3.6 gaat bijvoorbeeld over het in privé beleggen door partners. Een restrictief beleggingsbeleid neemt geen oorzaak weg voor accountantsfalen in de controlepraktijk en in concrete controledossiers. Het voorkomen van incidenten met privébeleggingen draagt echter wel bij aan het herstel van vertrouwen in de accountancy.

### Beoogd effect: kwaliteit<sup>28</sup>

26. De Commissie constateert dat de aandacht voor en de inspanningen ten aanzien van het leveren van kwaliteit binnen de accountancysector aanzienlijk zijn verhoogd. En dat de sector in publieke uitingen (zoals de transparantieverslagen van OOB-organisaties) alsmede in de uitvraag van en interviews met de Commissie sterk de nadruk legt op kwaliteitsverhoging, één van de vijf beoogde effecten. Dat is prima, maar naar de mening van de Commissie niet genoeg. De Commissie gaat daar in de punten 29 tot en met 33 nader op in.

Ten aanzien van het aspect kwaliteit speelt voorts dat voor velen onduidelijk is wat precies onder het kwaliteitsbegrip dient te worden verstaan. Voor de een is kwaliteit het door de accountant handelen conform de regels; voor een ander staat het bereiken van klanttevredenheid centraal. Voor de een stijgt de kwaliteit zodra er minder incidenten zijn en negatieve publiciteit vermindert; voor een ander staat de toegevoegde waarde van de dienstverlening centraal. Voor de een is het van belang dat een partner meer uren aan een opdracht gaat besteden dan in het verleden; voor een ander telt louter of het accountantsoordeel deugt.

27. De Werkgroep (en nadien de NBA) heeft in het licht van de maatregelen de nadruk gelegd op het opstellen van kwaliteitsindicatoren. Deze kunnen resulteren in een werkelijkheid<sup>29</sup> en aanpak waarbij het denken in termen van 'meten is weten' leidend is, terwijl dit alleen niet bij voorbaat resulteert in een hoogwaardige kwaliteit.

De Commissie acht het overigens weldegelijk zinvol om inzicht te hebben in meetbare zaken zoals partnerbetrokkenheid op opdrachten in uren, *leverage*, opleidingsuren, aantal incidentmeldingen en tuchtzaken alsmede aanverwante zaken. De cijfers dienen echter in breed perspectief te worden beoordeeld, waarbij kwalitatieve factoren eveneens belangrijk zijn.

<sup>28</sup> Zie verder bijlage 3.

<sup>29</sup> Meer opleidings- of partneruren leiden niet per definitie tot een betere kwaliteit en minder van dergelijke uren niet per definitie tot een slechtere kwaliteit.

28. De Commissie beveelt aan om naast de kwantitatieve invulling van het kwaliteitsbegrip, meer nadruk te leggen op de inhoudelijke invulling daarvan. Het gaat er daarbij mede om de onduidelijkheid over de invulling van het kwaliteitsbegrip weg te nemen.

In de gesprekken met de Commissie en in de beantwoording van de uitvraag door accountantsorganisaties, wordt door betrokkenen in de accountantssector veelvuldig kritiek geuit op toezichthouder AFM. Kritiek die bijvoorbeeld is gericht op de interpretatie van de toepasselijke regels door de AFM. Daarbij speelt het begrip 'kwaliteit' eveneens een belangrijke rol.

De Commissie constateert dat in de AFM-rapportages en boetebesluiten de bevindingen met betrekking tot de toetsing van controledossiers goed gedocumenteerd worden weergegeven. De bevindingen gaan met name over het door de controlerend accountant in onvoldoende mate tonen van een professioneel-kritische instelling en de verwaarlozing van vaktechniek en nauwelijks over de interpretatie van – overigens grotendeels door de accountancysector zelf opgestelde – regels.

### **Beoogde effecten: vertrouwensherstel, maatschappelijke impact en publiek belang<sup>30</sup>**

29. Aandacht voor kwaliteitsverhoging is natuurlijk zinvol en noodzakelijk, maar er is meer nodig om het vertrouwen in de accountantssector te herstellen, maatschappelijke impact te hebben en het publiek belang te dienen. De Commissie geeft daarom enkele voorbeelden. Daarna wordt ingegaan op (het effect) cultuur- en gedragsverandering.

*Vertrouwensherstel* is een belangrijk te realiseren effect. De Werkgroep heeft maatregelen voorgesteld die zijn bedoeld om – zeker in samenhang gezien – vertrouwensherstel te bereiken. Aan die intentie doet de Commissie niets af.

Echter, de constatering van de Commissie dat diverse maatregelen niet sterk genoeg aan de oorzaken van de gebleken problematiek zijn te koppelen én voorts dat enkele '*wicked problems*' niet afdoende in de oorzakenanalyses zijn meegenomen, vormen een risico op de weg van verder vertrouwensherstel. Vandaar dat de Commissie de aanbeveling doet om van deze aspecten in de (nabije) toekomst meer werk te maken.

*Maatschappelijke impact* kan worden bereikt door als accountantsberoep het voortouw te nemen bij het zoeken naar oplossingen voor brede maatschappelijke problematiek waarbij accountantsexpertise relevant is. Een positief voorbeeld op dit terrein vormen de publieke managementletters van de NBA en discussies op het gebied van de zorg en de waardering van commercieel vastgoed.

Een minder positief voorbeeld acht de Commissie de verdeeldheid<sup>31</sup> binnen de accountantssector die zowel afbreuk doet aan het vertrouwen in als de maatschappelijke impact van accountants. Het is een collectieve verantwoordelijkheid van de sector die verdeeldheid weg te nemen of deze in ieder geval te verkleinen.

Het *dienen van het publiek belang* kan bijvoorbeeld blijken uit de positie die de accountancysector inneemt ten aanzien van vraagstukken zoals: corruptie, fraude, bepaalde fiscale constructies en integriteitsvraagstukken. Met betrekking tot deze vraagstukken is de accountancysector naar de mening van de Commissie thans nog te weinig zichtbaar en hoorbaar. Dit wordt onder meer veroorzaakt doordat de accountant bij dergelijke, moreel getinte vraagstukken geneigd is te kijken of een handelwijze juridisch (wettelijk) klopt en niet of het (moreel) deugt. Tenminste een deel van het maatschappelijk verkeer verwacht bij dergelijke casuïstiek dat de accountant – vanuit diens poortwachtersfunctie – naast de afweging van het klantbelang en het commercieel (eigen)belang van de accountant(sorganisatie), ook het publiek belang zichtbaar en afdoende meeweegt.

30 Het effect cultuur- en gedragsverandering wordt hierna besproken.

31 Bijvoorbeeld tussen grote en kleine kantoren alsmede tussen belangenverenigingen binnen de accountantssector. Maar ook die tussen de sector en de AFM als toezichthouder bijvoorbeeld als het gaat om de interpretatie van wet- en regelgeving. Positief is dat de NBA het initiatief neemt om op dit laatste punt nader tot elkaar te komen.

## Overkoepelend effect: cultuur- en gedragsverandering

30. De Werkgroep presenteert de maatregelen in het rapport *In het Publiek Belang* telkens in het perspectief van een noodzakelijke gedrags- en cultuurverandering binnen de accountancysector. In feite vormt dit het 'hogere doel' van het werkgroeprapport.

De Commissie beveelt de accountancysector aan om de voorgestelde (en eventueel andere in de toekomst nog te nemen) maatregelen meer analytisch, concreter en beargumenteerd te verbinden aan cultuur- en gedragsverandering en aan de andere beoogde effecten (alsmede, zoals eerder gesteld, aan de oorzaken die ten grondslag liggen aan de problematiek van de accountancysector).

Het is voor de Commissie in diverse gevallen (te) moeilijk om een maatregel nadrukkelijk te plaatsen in het perspectief van gedrags- en cultuurverandering. Bijvoorbeeld - maar niet limitatief - als het gaat om de maatregel (4.2) dat de controleverklaring dient te worden gericht aan aandeelhouders en schuldeisers. Of (4.3) het afgeven van een beoordelingsverklaring bij het jaarverslag en (4.6) het door de accountant toestaan dat de Raad van Bestuur of Commissarissen verslag uitbrengt over de inhoud van de managementletter. Dit zijn maatregelen die weliswaar kunnen bijdragen aan een verbeterde communicatie tussen accountants en belanghebbenden bij de uitkomsten van diens arbeid, maar het gaat hier om accountantsproducten en niet om cultuur- en gedragsverandering.

31. Bovendien constateert de Commissie dat diverse maatregelen zijn gericht op aankomende individuele accountants of de 'jonge garde'. Bijvoorbeeld: richting studenten en arbeidsmarkt benadrukken van normen en waarden (1.3), herziening eindtermen accountantsopleiding (5.7), doorlooptijd opleiding en doorleving van lesstof (5.8), kwaliteit onderwijs (5.9) en rapport aanpassingen accountantsopleidingen (7.8).

Het zijn echter niet de studenten die de accountancysector hebben gebracht waar deze nu staat. Zij zijn niet verantwoordelijk voor de problematiek – bijvoorbeeld de verwaarlozing van de vaktechniek – waar de sector mee te maken heeft, een deel van de 'oude garde' is dat wel.

Maatregel 6.3 (eenmaal per twee jaar een verplichte PE-training om te leren van de AFM-bevindingen) acht de Commissie zeker nuttig. Voor de groep reeds (lang) afgestudeerde accountants is naar de mening van de Commissie echter op het terrein van training en vaardigheden en gedragsaanpassing meer nodig (meer dan de genoemde PE-cursus en het voldoen aan de reguliere PE-verplichtingen) om de juist binnen deze groep geconstateerde verwaarlozing van de vaktechniek te herstellen. De maatregelen en gevraagde inspanningen ten aanzien van deze groep accountants steekt naar de mening van de Commissie te schril af tegen de inspanningen die in de maatregelen worden voorgesteld ten aanzien van studenten en het verbeteren van de reguliere opleiding.

32. Daarnaast stelt de Commissie vast dat de accountancysector vaak spreekt over cultuurveranderingen binnen de *sector* en *accountantsorganisaties*, maar voor een belangrijk deel vooral maatregelen invoert die op het gedrag van *individuele accountants* betrekking hebben. Maatregelen in de laatste categorie zijn deels gericht op repressief handelen en sanctioneren (bijvoorbeeld maatregel 3.5 inzake 'claw-back'), op belonen (maatregel 3.1) of financiële componenten (maatregel 3.6 inzake beleggen, 3.7 inzake goodwill en 3.8 inzake pensioenen). Daarentegen komen maatregelen die sectorgericht zijn (bijvoorbeeld houding accountancysector ten aanzien van '*wicked problems*' zoals marktordening en fraude) of organisatiegericht (het verdien- en partnermodel), minder goed uit de verf.

33. De Commissie constateert dat er sprake is van een onbalans in de maatregelen met betrekking tot enerzijds het *individu* en anderzijds de *sector* en *accountantsorganisaties*. De grote aandacht voor het individu verhoogt het risico op een angst-, verzets- en afrekencultuur en doet bovendien geen recht aan de oorzaken van de ontstane problematiek binnen de accountancysector, die (conform de indeling van Grabosky) juist vaak te relateren zijn aan de sector en accountantsorganisaties. Oorzaken die primair door op dat niveau te nemen maatregelen moeten worden weggenomen. Naar de mening van de Commissie dient er meer balans te komen in de te nemen maatregelen teneinde de structurele problemen van de accountancysector op een meer logische en duurzame wijze aan te pakken.

## E. Veranderaanpak<sup>32</sup>

### Verandercapaciteit en verandercondities

34. De Commissie leidt uit het haar ter beschikking staande materiaal af dat de accountancysector – positieve uitzonderingen zijn er met name bij meerdere grotere kantoren – (te) weinig gestructureerd met het veranderingsproces bezig is. De focus ligt (te) vaak primair op het implementeren van 53 concrete maatregelen en te weinig op het bereiken van een echte gedrags- en cultuurverandering.

Bovendien constateert de Commissie dat er weinig accountantsorganisaties zijn die een duidelijke visie hebben op wat het dienen van het publiek belang – de centrale these in het rapport van de Werkgroep – voor betekenis heeft voor de eigen organisatie. Naar de mening van de Commissie dient een dergelijke visie vooraf te gaan aan de invoering van de maatregelen en vormt dat een natuurlijk startpunt in de veranderaanpak.

De Commissie is van mening dat een daadwerkelijke en duurzame gedrags- en cultuurverandering niet kan worden bereikt door het op een technocratische wijze invoeren van 53 maatregelen. Het is echter deze invoeringswijze die de Commissie veelal heeft waargenomen. Accountantsorganisaties zijn te vaak met de lijst aan maatregelen aan de slag gegaan zonder bijvoorbeeld een deugdelijke interne analyse te maken waarin de maatregelen zijn gekoppeld aan de *organisatiespecifieke* oorzakenanalyse. De Commissie kan zich goed voorstellen dat dergelijke analyses ertoe leiden dat de ene organisatie juist meer of andere maatregelen dient te nemen en een andere organisatie bepaalde maatregelen juist minder vergaand invoert (conform het *'comply and explain'* principe).

35. Accountantsorganisaties zouden naar de mening van de Commissie meer oog moeten hebben voor de lessen die uit andere veranderingsprocessen en de literatuur dienaangaande kunnen worden getrokken. Kernpunten daarin zijn het hebben van voldoende aandacht voor 'verandercapaciteit' en 'verandercondities'.

Bij verandercapaciteit gaat het bijvoorbeeld om een goede analyse van het noodzakelijke veranderingsproces te maken, de juiste mensen en middelen ter beschikking te stellen, de organisatie en de omgeving 'er klaar voor te maken' en in mee te nemen. Het gevaar is – en de Commissie neemt dat ook binnen de accountancysector waar – dat voor een blauwdruk wordt gekozen *'uitgedacht en aangestuurd door slechts enkelen en waarin velen moeten volgen'*.<sup>33</sup> Dit resulteert in het risico dat een breed en noodzakelijk draagvlak binnen de gehele organisatie niet wordt bereikt.

De Commissie stelt vast dat binnen de accountancysector de veranderaanpak mede vorm wordt gegeven door de 'oude garde'. De 'Veranderkunde' leert echter dat het lastig is om een cultuurverandering te bereiken onder leiding van degenen die voor de te veranderen cultuur (mede)verantwoordelijk zijn. Naar de mening van de Commissie is de personele bezetting en de aansturing van veranderteams binnen accountantsorganisaties een punt van aandacht en stimuleren frisse inzichten het veranderproces. Dit kan bijvoorbeeld door daarbij meer buitenstaanders te betrekken.

Verandercondities (en bij het ontbreken daarvan: remmende factoren) zijn bijvoorbeeld:

- *een veilige en lerende omgeving*. Een dergelijke omgeving bestaat binnen de accountantssector nog niet overal. De Commissie verwijst naar het risico en de tekenen van een angst-, verzets- en afrekencultuur die zij binnen de sector heeft waargenomen (zowel ten aanzien van de interne kwaliteitscontrole als ten gevolge van de AFM-toetsingen). En voorts naar de constatering dat de sector de concrete lessen uit incidenten en literatuur nog onvoldoende heeft getrokken.

<sup>32</sup> Zie verder bijlage 6.

<sup>33</sup> Cozijnsen, A.J., *Anders veranderen*.

- *een helder en concreet uitgangspunt en einddoel.* Naar de mening van de Commissie dient het einddoel van de veranderingsexercitie binnen de accountancysector het wegnemen van oorzaken en het bereiken van meerdere effecten (niet alleen kwaliteitsverhoging) te zijn, hetgeen nog niet voor eenieder binnen de sector gemeengoed is.

De Commissie heeft in de interviews meerdere malen vastgesteld dat accountantsorganisaties geen integrale visie hebben op de veranderingen, bijvoorbeeld in relatie tot de organisatiedoelen, de beoogde effecten van de veranderingen, de benodigde middelen en de in te zetten (communicatie-)instrumenten.

- *een balans tussen het nemen van technocratische en adaptieve maatregelen.* De Commissie constateert dat veel van de voorgestelde maatregelen handelen over structuuringrepen, regels, verboden en inperkingen en dat die daarmee technocratisch van aard zijn. Adaptieve maatregelen – met een direct verband tot de aanpassing van gedrag (individu) en cultuur (organisatie) – blijven nog te vaak onderbelicht. Tekenend in dit verband is dat in het kader van de uitvraag van de Commissie onder accountantsorganisaties, de meeste veel moeite hadden om te reflecteren op de vraag hoe de organisatie om is gegaan met het wegnemen van de oorzaken die noodzaken tot gedrags- en cultuurverandering en het daadwerkelijk bewerkstelligen van verandering.
- *een krachtdadige en tijdige aanpak.* Ook hier constateert de Commissie een spanningsveld.

De accountancysector toont onder (maatschappelijke en politieke) druk van buitenaf inmiddels weliswaar daadkracht, maar die is nog niet altijd en overal geïnternaliseerd (ontbreken van intrinsieke motivatie).

Bovendien is het niet-OOB-segment geruime tijd te afwachtend geweest (*'het gaat om een probleem van de Big4'* is een diverse malen waargenomen – onterechte – kreet). Voorts menen diverse betrokkenen in de sector dat ze hooguit twee jaar nodig hebben om de maatregelen in te voeren, hetgeen echter iets anders is dan het bereiken van een duurzame gedrags- en cultuurverandering.

### **Remmende factor: technocratische en op compliance gerichte benadering**

36. De Commissie constateert dat de accountancysector een sterke neiging vertoont om de implementatie van de maatregelen op een compliance-achtige wijze te benaderen. De Commissie heeft regelmatig waargenomen dat binnen accountantsorganisaties een (verander)functionaris verantwoordelijk is gemaakt voor het implementatieproces. Voorts willen accountantsorganisaties graag goed scoren op het AFM-Dashboard en in de NBA-Monitor.

Door het voorgaande kan de neiging ontstaan – hetgeen de Commissie regelmatig concreet heeft waargenomen – de lijst met 53 maatregelen af te vinken. Daardoor komen de maatregelen (alsmede het proces van invoering daarvan) centraal te staan in plaats van de noodzakelijke gedrags- en cultuurverandering.

Het gevaar van een technocratische en op compliance gerichte benadering is dat de focus in het handelen van de accountant(sorganisatie) komt te liggen op risicomijdend gedrag en dat daardoor het professioneel oordeel te zeer op de achtergrond komt te staan. Doel van de cultuur- en gedragsverandering is juist dat het maatschappelijk verkeer, waaronder diens clientèle, van de accountant(sorganisatie) een kwalitatief hoogwaardig professioneel oordeel ontvangt.

### **Remmende factor: *'The system fights back'*<sup>34</sup>**

37. Het verschijnsel *'the system fights back'* doet zich voor wanneer een ingezette (positieve) verandering teniet wordt gedaan doordat de weerstand tegen die verandering binnen het systeem waarin de verandering plaatsvindt (te) groot blijkt. Een neveneffect van *'the system fights back'* kan zijn dat door het uitblijven of terugdraaien van een verandering het beeld ontstaat dat de wil tot veranderen ontbreekt. In dat geval verslechtert de situatie mogelijk zelfs.

In het geval van de accountancysector heeft de Commissie concrete voorbeelden van het verschijnsel waargenomen. Bijvoorbeeld de keuze van het NBA-Bestuur om 'kwaliteit' en 'professioneel-kritische instelling'

<sup>34</sup> Zie verder bijlage 5.

niet in de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA) op te nemen, ondanks maatregel 1.2 waarin de Werkgroep voorstelt deze begrippen juist 'prominent' in de VGBA op te nemen.

Andere voorbeelden zijn de nog steeds 'halfslachtige benadering' (pagina 60 werkgroeppapport alsmede maatregel 4.4) van de aanpak van fraude door de accountantssector – één van de '*wicked problems*' – en de eveneens halfslachtige benadering van de afschaffing van goodwill (maatregel 3.7).

De invoering van een Raad van Commissarissen (maatregel 2.1) bij OOB-organisaties is inmiddels een feit; een maatregel die bij goede werking een positief effect heeft. In dit licht is de Commissie kritisch op de wijze waarop een 'Big4'-accountantsorganisatie en haar Raad van Commissarissen met roulatie ten aanzien van de controle van de eigen jaarrekening is omgegaan.

Tot slot noemt de Commissie het opzetten van 'een onafhankelijk wetenschappelijk onderzoeksinstituut' (maatregel 5.10). Een maatregel waar de Commissie achter staat. De opzet van het instituut had echter nog onafhankelijker gekund dan nu het geval is: de accountantsorganisaties die onderwerp van onderzoek van het instituut zijn, hebben thans een significante positie binnen het onderzoeksinstituut.

38. Stuk voor stuk gaat het om maatregelen waarbij de sector na goede intenties (en het onderschrijven van het rapport van de Werkgroep) te dicht bij de oude situatie blijft.

De Commissie noemt juist dergelijke onderwerpen als voorbeelden van '*the system fights back*'. Het zijn maatregelen die indien ingevoerd accountantsorganisaties nadrukkelijk kunnen raken of voor de sector lastig zijn. Maar anderzijds zijn ze nadrukkelijk in het *publiek belang*, het aspect dat centraal staat in het rapport van de Werkgroep.

De Commissie licht haar stellingname voor enkele van deze onderwerpen toe. Ten eerste: tegen de achtergrond van onderwerpen als 'kwaliteit' en 'professioneel-kritische instelling' speelt het thema 'aansprakelijkheid'. Het leveren van onvoldoende kwaliteit alsmede het uitvoeren van een controle zonder de vereiste professioneel-kritische instelling kan leiden tot schade voor derden die deze vervolgens mogelijk willen verhalen op de accountant. Het aspect aansprakelijkheid en het daarbij in het geding zijnde publiek belang is niet zichtbaar meegewogen in de besluitvorming van het NBA-bestuur om kwaliteit en professioneel-kritische instelling uiteindelijk toch niet in de VGBA op te nemen, hetgeen naar de mening van de Commissie wel mocht worden verwacht.

Ook bij fraude is er nagenoeg altijd schade bij een derde, die dan al snel (al dan niet terecht) de vraag stelt: heeft de accountant goed gefunctioneerd? Een goede duiding van de taak, rol en verantwoordelijkheid van de accountant bij de benadering van het fraudevraagstuk is cruciaal en zowel in het belang van de accountant als van derden. Juist daarom is het van belang dat accountants aantonen – hetgeen naar de mening van de Commissie blijktens haar uitvraag tot op heden onvoldoende is gebeurd – dat ze daadwerkelijk de belofte inlossen om meer tijd, aandacht, mensen en middelen aan het fraudeprobleem te besteden en dat dit ook tot tastbare effecten leidt.

Een onafhankelijke en goed functionerende Raad van Commissarissen is van groot belang in het systeem van behoorlijk bestuur en voor het maatschappelijk verkeer. Onafhankelijkheid van die Raad van Commissarissen betekent voor de partners/eigenaren van de accountantsorganisatie per definitie het inleveren van beslissingsmacht.

39. Al met al constateert de Commissie dat het aanpakken van de 'zwaardere' vraagstukken de accountancysector meer moeite kost dan bijvoorbeeld de relatief gemakkelijke invoering van (organisatorische) maatregelen zoals: een accountantseed (1.1), profilering arbeidsmarkt (1.2), het invoeren van een *clawback*-regeling (3.5), het opstellen van een beleggingsbeleid (3.6) of beleid ter zake pensioenen (3.8).

## F. NBA<sup>35</sup>

40. In de door de Commissie gevoerde gesprekken is ook regelmatig kritiek geuit op het functioneren van de NBA. Zo werd het geluid gehoord dat de NBA teveel aandacht voor de grote en te weinig aandacht voor de kleine accountantsorganisaties zou hebben. *'Te weinig zichtbaar en herkenbaar'* vormt een ander punt van kritiek. En voorts: *'Onduidelijke missie en visie'*.

De Commissie heeft niet onderzocht in welke mate de kritiek op de NBA terecht is. Wel constateert de Commissie dat de NBA momenteel werk maakt van de herziening van thema's zoals het eigen besturingsmodel (governance), pluriformiteit, visievorming en plaatsbepaling.

De Commissie onderschrijft nut en noodzaak van herziening van de door de NBA aangepakte thema's. De accountancysector is gebaat bij een krachtige beroepsorganisatie, minder verdeeldheid en meer eenstemmigheid vanuit de sector. Dat zal immers bijdragen aan het herstel van vertrouwen in de accountancysector als geheel.

Daarbij plaatst de Commissie wel twee kanttekeningen. Ten eerste dat de keuze voor de volgorde 'governance en dan visie' naar de mening van de Commissie niet de juiste is. Juist gegeven de problematiek en de uitdagingen waar de sector voor staat had visievorming vooraf moeten gaan aan de herinrichting van de governance. Met name een NBA-visie op de volgende punten zou sturing moeten geven aan de wijze waarop de governance wordt ingericht: (1) de reikwijdte van het publiek belang; (2) de pluriformiteitsdiscussie; (3) de interne verdeeldheid binnen het beroep (bijvoorbeeld tussen grote en kleinere accountantsorganisaties) en (4) de aansluiting tussen de activiteiten van NBA, SRA en NOVAK. Nu ontstaat het risico dat de nieuwe governance-structuur na visievorming nogmaals moet worden herzien.

Ten tweede ziet de Commissie een belangrijke taak voor de NBA om het voortouw te nemen en leiderschap te tonen in bijvoorbeeld de sectorbrede discussie over het verkleinen van de verwachtingskloof en *'wicked problems'*.

41. De NBA draagt zorg voor een deel van de toetsingen van accountantsorganisaties. Een aantal getoetste instellingen levert kritiek op het daarbij gehanteerde toetsingsproces. Deze heeft betrekking op zaken zoals de strengheid van de toetsingen, de kwaliteit van de toetsingen en onduidelijkheid over de normstelling. De Commissie heeft vastgesteld dat de afgelopen periode door de NBA fors is geïnvesteerd in het verhogen van de kwaliteit van het toetsingsproces en de toetsers.

De NBA heeft negatieve toetsresultaten bovendien diverse malen aangebracht bij de AFM als eindverantwoordelijke voor de toetsingen. De NBA verwacht vervolgens dat de AFM een vervolg geeft aan die negatieve toetsresultaten, hetgeen echter lang niet altijd gebeurt. De Commissie stelt vast dat de afspraken tussen NBA en AFM verbetering behoeven zodat de verwachtingen over en weer recht doen aan de te plegen toetsinspanningen en de daaruit voortkomende resultaten.

Overigens is de Commissie gebleken dat de toetsingen (in de vorm van reguliere toetsingen, hertoetsingen en nulmetingen) van NBA en SRA qua werkwijze, gehanteerde classificatie en rapportage verschillen. De Commissie beveelt aan dat NBA en SRA, in overleg met de AFM, nadere afspraken maken om de werkwijze zoveel mogelijk gelijk te trekken. Daardoor wordt bereikt dat marktpartijen een gelijke toetsingswijze krijgen en de onderlinge resultaten beter vergelijkbaar zijn. Daarnaast beveelt de Commissie aan dat alle rapportages van toetsingsinstanties op dezelfde wijze openbaar worden gemaakt, in het licht van het publiek belang dat met de toetsingen wordt gediend.<sup>36</sup>

35 Zie verder bijlage 7.

36 Zie verder bijlage 2.

## G. Verwachtingskloof<sup>37</sup>

42. De Commissie heeft in het werkprogramma aangegeven aandacht te besteden aan de verwachtingskloof, een thema dat haar ook in veel gesprekken met vertegenwoordigers uit de sector is aangereikt. De Commissie heeft, naast dat het onderwerp in diverse gesprekken aan de orde is gesteld, een tweetal rondetafel-bijeenkomsten met belanghebbenden georganiseerd.

De Commissie heeft – conform het bestaande beeld – ervaren dat de verwachtingen in het maatschappelijk verkeer ten aanzien van de accountant en diens werkzaamheden zeer divers zijn. Dat is ook niet verwonderlijk, het maatschappelijk verkeer is immers pluriform samengesteld en de belangen van de sector en haar belanghebbenden zijn divers.

43. De Commissie houdt het voor nu bij een tweetal observaties. Ten eerste dat de accountancysector de neiging blijft vertonen de verwachtingskloof vooral te vertalen naar *'men verwacht teveel van ons'*. Daarnaast wordt vanuit de accountancysector regelmatig gewezen op de *'ongerechtvaardigde verwachtingen'* – bijvoorbeeld ten aanzien van fraude en (dreigende) discontinuïteit – die er soms heersen.

Naar de mening van de Commissie zoekt de sector daarmee de oorzaak van het bestaan van de verwachtingskloof vooral bij anderen en niet bij zichzelf. Feit is echter dat de politiek de sector de opdracht heeft gegeven om met oplossingen te komen voor het verkleinen van de eerdergenoemde (zie punten 4 en 5 hiervoor) prestatiekloof. Deze heeft betrekking op hetgeen accountants valt te verwijten en niet op anderen.

44. Ten tweede valt op dat binnen maatschappelijke geledingen velerlei verwachtingen ten aanzien van de accountant worden gekoesterd die partijen in het maatschappelijk verkeer (al dan niet terecht) 'gerechtvaardigd' achten. De Commissie beveelt aan dat de sector met belanghebbenden die verwachtingen beter bespreekbaar maakt. Met als doel beter zicht te krijgen op – met name de gerechtvaardigde – verwachtingen, zodat snel concrete acties kunnen worden ondernomen om de verwachtingskloof verder te verkleinen.

Belangrijke onderwerpen zijn bijvoorbeeld:

- de samenloop tussen controle en advies of het zijn van sparring partner van het bestuur en de verschillen in de OOB- en niet-OOB omgeving;
- de noodzaak dat andere partijen in de keten (bijvoorbeeld de Raad van Commissarissen en de Auditcommissie) met de accountant meeveranderen en zich verder professionaliseren;
- het in een dialoog met belanghebbenden inhoud geven aan het begrip 'publiek belang' gericht op het gezamenlijk (sector en belanghebbenden) verkleinen van de verwachtingskloof;
- fraude en (dreigende) discontinuïteit;
- het budget voor de wettelijke controle;<sup>38</sup>
- het uitvoeren van werkzaamheden ten aanzien van bijvoorbeeld cultuur- en gedrag binnen de gecontroleerde organisatie (*soft controls*);
- de controle van niet-financiële informatie;
- duidelijkere weergave van de (beperkte) mate van zekerheid die bij andere diensten dan de controle door de accountant wordt verstrekt.

37 Zie verder bijlage 8.

38 Daarbij past bijvoorbeeld de vraag: welk (maatschappelijk) budget moet er tegenover het dienen van het publiek belang en het leveren van het vereiste kwaliteitsniveau staan? Of: dienen meer werkzaamheden van accountants ten aanzien van deze aspecten gepaard te gaan met een hoger budget?



45. De Commissie heeft het onderzoek naar het in kaart brengen van de verwachtingskloof en bijvoorbeeld de (on)gerechtvaardigde verwachtingen van het maatschappelijk verkeer nog niet afgerond. Conform het werkprogramma van de Commissie is een start ten aanzien van dit thema gemaakt. De Commissie acht het thema van belang – met name gericht op het verkleinen van de verwachtingskloof – en zal in het kader van toekomstige werkzaamheden aandacht besteden aan:

- a. *de prestatiekloof*. Met name de vraag waardoor ondermaatse prestaties van de accountant(sorganisatie) worden veroorzaakt (mede in het licht van de driedeling 'sector/organisatie/individu' van Grabosky), alsmede of deze oorzaken met de voorgestelde 53 maatregelen kunnen worden weggenomen;
- b. *de verwachtingen over en weer*. Het gaat de Commissie er met name om beter in beeld te krijgen en te objectiveren welke verwachtingen gerechtvaardigd respectievelijk ongerechtvaardigd zijn.

De Commissie acht vorenstaande van belang omdat de verkleining van de verwachtingskloof naar verwachting zal bijdragen aan een verder herstel van het vertrouwen in accountants en het verduidelijken van hun rol en positie binnen de financiële keten en de '*checks & balances*' in het systeem van behoorlijk bestuur.

## H. Vooruitblik werkzaamheden Commissie

46. De Commissie zal naar verwachting in 2017 met een volgend rapport komen. Daarin zal in ieder geval aandacht worden besteed aan:<sup>39</sup>

- de opvolging (in algemene zin) van dit rapport;
- het bestaan en de werking van de in het rapport van de Werkgroep voorgestelde maatregelen;
- de (verdiepte) oorzakenanalyses en de naar aanleiding daarvan ingezette acties;
- de *'wicked problems'*;
- de nadere invulling van de visie op het publiek belang vanuit de accountancysector;
- de NBA-visie en het besturingsmodel;
- de verwachtingskloof, waaronder het aspect 'gerechtvaardigde verwachtingen';
- de eerste uitkomsten van een door de Commissie uit te voeren longitudinaal onderzoek gericht op het meten van cultuur- en gedragsverandering binnen accountantsorganisaties.

---

<sup>39</sup> De Commissie maakt geen nieuwe werkprogramma en volstaat met het in hoofdstuk H genoemde.

# Inhoudsopgave bijlagen

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Bijlagen</b>   | <b>35</b> |
| 1. Opdracht, werkprogramma en verantwoording                                      | 37        |
| 1A. Tekst uitvraag Monitoring Commissie Accountancy (maart/april 2016)            | 41        |
| 2. Markt, monitoring en toetsing  | 43        |
| 3. Uitwerking analyse Oorzaken-Maatregelen-Effecten (OME)                         | 53        |
| 3A. Antwoorden uitvraag van Commissie op het gebied van de oorzakenanalyse        | 59        |
| 3B. Oorzaken volgens rapport <i>In het Publiek Belang</i> (25 september 2014)     | 63        |
| 3C. Oorzaken volgens AFM, rapport (25 september 2014)                             | 64        |
| 4. Nadere inkleuring <i>'Wicked problems'</i>                                     | 65        |
| 5. Nadere inkleuring <i>'The system fights back'</i>                              | 71        |
| 6. Nadere inkleuring 'Veranderaanpak'   | 75        |
| 7. NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants)               | 79        |
| 8. De verwachtingskloof   | 83        |
| 9. De 53 maatregelen uit rapport <i>In het Publiek Belang</i> (25 september 2014) | 87        |
| 10. Lijst regelmatig voorkomende termen en afkortingen                            | 93        |
| 11. Samenstelling Monitoring Commissie Accountancy                                | 95        |

# Bijlage 1: Opdracht, werkprogramma en verantwoording

In deze bijlage licht de Commissie haar activiteiten toe aan de hand van haar opdracht en het daaruit voortvloeiende werkprogramma. Ter onderbouwing van het rapport is een overzicht gegeven van de gebruikte informatiebronnen.

De Commissie is ingesteld ingevolge maatregel 9.1 uit het rapport *In het Publiek Belang*. Vrijwel de gehele accountancysector heeft zich gecommitteerd aan de uitvoering van de maatregelen in dit rapport, waarmee ook het werk van de Commissie een belangrijke legitimering verkrijgt. De Commissieleden zijn benoemd op voordracht van een benoemingscommissie onder leiding van de heer A. Burgmans.

## Opdracht

De Commissie heeft de volgende opdracht:<sup>40</sup>

- I. Het waarborgen van continue verbetering van de sector en waar nodig aanscherping van de maatregelen, via het:
  - inventariseren van de voortgang van de implementatie;
  - monitoren van de invoering en werking van de maatregelen;
  - signaleren van eventuele onduidelijkheden, leemtes en onevenwichtigheden in de voorgestelde maatregelen;
  - doen van aanbevelingen over mogelijke aanpassingen.
- II. Het bezien van de maatregelen in hun integraliteit en samenhang;
- III. Het beoordelen van de beoogde impact van de maatregelen en de maatschappelijke impact.

De Commissie doet ten minste eenmaal per jaar verslag van haar bevindingen. Het rapport wordt openbaar en wordt aangeboden aan het NBA-Bestuur, de Minister van Financiën en de Voorzitter van de Tweede Kamer, als representanten van het accountantsberoep en het maatschappelijk verkeer.

## Werkprogramma

De Commissie heeft in januari 2016 haar eerste werkprogramma gepresenteerd.<sup>41</sup> In de periode tussen de instelling van de Commissie en de presentatie van het werkprogramma heeft de Commissie onder meer gesprekken gevoerd met vertegenwoordigers van de grote accountantsorganisaties, NBA, SRA, Novak, AFM en van diverse geledingen uit het maatschappelijk verkeer. De informatie uit deze gesprekken is door de Commissie mede benut om een keuze te maken voor de thema's in het eerste werkprogramma.

Dit werkprogramma omvatte de volgende aandachtsgebieden:

- De beoordeling van de 53 maatregelen (implementatie en relatie met oorzaken en effecten).
- Cultuur en gedrag (beoordelen van de gekozen aanpak).
- Verwachtingskloof (uitwerken van het model van de verwachtingskloof en bespreken met belanghebbenden uit sector en maatschappelijk verkeer).
- Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) (beoordelen rol, rolvulling en positie NBA en beoordeling van de NBA-Monitor).

<sup>40</sup> *Instellingsbesluit van NBA-Bestuur*, juni 2015.

<sup>41</sup> Zie website [www.monitoringaccountancy.nl](http://www.monitoringaccountancy.nl).

## Beoogde effecten

De Commissie heeft ten aanzien van de 53 maatregelen beoordeeld of deze individueel en/of in combinatie:

- het publiek belang dienen;
- bijdragen aan het herstel van vertrouwen in het accountantsberoep;
- maatschappelijke impact hebben;
- tot de noodzakelijke cultuur- en gedragsverandering leiden;
- de kwaliteit van de diensten duurzaam verhogen.

## Normenkader

De Commissie heeft de volgende principes in het werkprogramma gedefinieerd als normenkader:

- I. *Integraliteit*: kunnen betrokkenen aantonen dat zij het implementatie- en veranderingsproces integraal aanpakken?
- II. *Cultuur- en gedragsgerichtheid*: kunnen betrokkenen aantonen dat het implementatie- en veranderingsproces daadwerkelijk is gericht op een cultuur- en gedragsverandering?
- III. *Consistentie*: kunnen betrokkenen aantonen dat zij in doen en laten consistent zijn inzake hun aandacht voor waarden, houding, cultuur en gedrag?
- IV. *Ontwikkelingsgerichtheid*: geven betrokkenen blijk van een open en reflectieve houding die verder gaat dan compliant willen zijn?
- V. *Leiderschap*: geeft de leiding - partners, bestuur, raad van commissarissen en beroepsorganisatie - in woord (uitingen) en daad (scheppen randvoorwaarden) sturing aan en ruimte voor de beoogde fundamentele veranderingen?

Deze principes zijn belangrijk om *bestaan* en *werking* alsmede de effecten van de maatregelen te beoordelen. In het eerste rapport gaat het vooral om het beoordelen van de *opzet* van de maatregelen. In een volgend rapport zal door de Commissie nadrukkelijker naar de toepassing van deze principes worden gekeken. Dit mede in het perspectief van inzichten uit de 'Veranderkunde' (zoals: veranderaanpak, verandercapaciteit, verandercondities en remmende factoren).<sup>42</sup>

Verder heeft de Commissie de maatregelen beoordeeld vanuit het oogpunt van enerzijds de maatregelen zelf en anderzijds in relatie tot de oorzaken en effecten (het OME-model). Voor een uitgebreide toelichting op dit beoordelingskader wordt verwezen naar bijlage 3.

Daarnaast is ten behoeve van het inzichtelijk maken van de verwachtingskloof gebruik gemaakt van wetenschappelijke literatuur (Porter en Grabosky).<sup>43</sup> Deze kloof wordt ingedeeld in enerzijds de *prestatiekloof* (met name het bestaan hiervan heeft geleid tot de instelling van de Werkgroep en het tot stand komen van de 53 maatregelen) en anderzijds de *aspiratie- en communicatiekloof*.

De prestatiekloof kent een driedeling naar aspecten die betrekking hebben op: (1) de verhoudingen tussen organisaties in de accountancysector; (2) het collectief van partners binnen de accountantsorganisaties; en (3) de individuele accountant. In relatie tot (1) en (2) spreekt de Commissie van een systeem en van *systeemprikkels*, in relatie tot (3) gaat het om het individu en *individuele prikkels*.

<sup>42</sup> Zie in dit verband hoofdstuk E in het rapport.

<sup>43</sup> Zie bijlage 8 (verwachtingskloof) voor een uitgebreidere bespreking en literatuurverwijzingen.

## Informatieverzameling

De Commissie heeft gebruik gemaakt van informatie uit en over de accountancysector, namelijk:

- interviews met diverse vertegenwoordigers van organisaties binnen en buiten de accountancysector en het maatschappelijk verkeer;
- gesprekken met vertegenwoordigers van NBA, SRA, Novak, AFM en enkele NBA-commissies;
- rondetafel-bijeenkomsten;
- schriftelijke uitvraag bij accountantsorganisaties;<sup>44</sup>
- (wetenschappelijke) literatuur;
- relevante websites;
- rapporten *In het Publiek Belang* en *In het Publiek Belang: Het kan echt beter!*;
- NBA-Monitor;
- jaar- en transparantieverslagen OOB-accountantsorganisaties;<sup>45</sup>
- toezichtsrapporten en toelichting op toezichtssystematiek (NBA, SRA en AFM);
- tuchtrechtspraak Accountantskamer en College van Beroep voor het Bedrijfsleven;
- onderzoek op basis van de verzamelde en geanalyseerde gegevens.

De Commissie heeft van zowel de NBA als de SRA een aantal interne documenten verkregen die verduidelijken welke inspanningen deze organisaties plegen om de implementatie van de 53 maatregelen te stimuleren, dan wel om hun eigen verantwoordelijkheid daarbij te beschrijven en te volgen.

Deze informatieverzameling vormt, tezamen met de beraadslagingen van de Commissie en de inbreng van de individuele leden van de Commissie, naar het oordeel van de Commissie een goede basis voor het rapport en de bevindingen, conclusies en aanbevelingen van de Commissie.

## Segmentering

De gesprekken, uitvraag en interviews beslaan de gehele accountancysector, van 'Big4'-organisaties tot kleinschaliger niet-OOB-accountantsorganisaties en accountantskantoren. De Commissie hanteert de volgende segmentering, waar functioneel geacht:

- 'Big4' OOB-accountantsorganisaties;
- 'Next5' OOB-accountantsorganisaties;
- grote niet-OOB-accountantsorganisaties;
- kleine en middelgrote niet-OOB-accountantsorganisaties.

## Aanpak en activiteiten

De Commissie heeft in haar activiteiten de volgende lijn gevolgd:

- allereerst hebben ongeveer 15 inventariserende interviews plaatsgevonden met accountantsorganisaties (onder andere met 'Big4'-organisaties), vertegenwoordigende (NBA, SRA en NOVAK) en toezichthoudende instanties (AFM) en vertegenwoordigers van het maatschappelijk verkeer (VEB, Eumedion);
- vervolgens is, mede op basis van een analyse van de eerste inventariserende interviews, een gerichte (en geanonimiseerde) uitvraag gedaan onder een diverse groep van 29 accountantsorganisaties waarin alle segmenten in de sector waren vertegenwoordigd. In totaal hebben 21 van die organisaties ook daadwekelijk inhoudelijk

---

44 De uitvraag bij accountantsorganisaties is gefaciliteerd door CenterData in Tilburg, een onafhankelijk onderzoeksinstituut. Op deze wijze kon de anonimiteit van de antwoorden op de uitvraag gegarandeerd worden. Enkele respondenten hebben ervoor gekozen om ondanks deze mogelijkheid een aantal opgevraagde documenten niet te anonimiseren. De inhoud daarvan blijft, evenals alle andere informatie van individuele organisaties, vertrouwelijk door de Commissie behandeld.

45 Deze accountantsorganisaties zijn wettelijk verplicht om jaarlijks een transparantieverslag op te stellen.

gereageerd (9 OOB-accountantsorganisaties, 6 grote niet-OOB accountantsorganisaties, 4 middelgrote en kleine niet-OOB-accountantsorganisaties en 2 accountantskantoren);<sup>46</sup>

- er is een gesprek gevoerd met een vertegenwoordiging van de Werkgroep;
- daarnaast heeft een aantal gesprekken met vertegenwoordigers van de NBA plaatsgevonden;
- de uitkomsten van de uitvraag zijn geanalyseerd op basis van de eerdergenoemde informatieverzameling;
- vervolgens zijn de voorlopige bevindingen en conclusies uit de uitvraag via diepte-interviews besproken met een aantal accountantsorganisaties;
- tegelijkertijd is in gesprekken met vertegenwoordigende en toezichthoudende organisaties en commissies en in een tweetal rondetafel-bijeenkomsten met vertegenwoordigers uit het maatschappelijk verkeer, gevraagd naar hun analyse van de ontwikkelingen in de accountancy in de afgelopen jaren. Voorts zijn diverse voorlopige bevindingen getoetst;
- tenslotte zijn, met professionele ondersteuning, binnen de Commissie alle bevindingen geanalyseerd en beoordeeld en vervolgens verwerkt in het rapport<sup>47</sup>.

De Commissie heeft een beperkt aantal onderdelen van de voorlopige tekst van dit rapport voorgelegd aan derden ter toetsing van de feiten die in dat betreffende gedeelte zijn opgenomen.

De Commissie heeft in het kader van haar activiteiten de volgende aantallen interviews gehouden dan wel uitgebreide gesprekken gevoerd met onderstaande groeperingen:

|   |    |
|---|----|
| <b>Accountancysector:</b>   |    |
| Accountantsorganisaties (OOB en niet-OOB)   | 22 |
| Individuele accountants   | 8  |
| NBA (Bestuur en Bureau) en NBA commissies en werkgroepen  | 7  |
| Vertegenwoordigende verenigingen accountancy  | 3  |
| Totaal  | 40 |
| <b>Belanghebbenden:</b>   |    |
| Rondetafel bijeenkomsten met: Bestuurders en Commissarissen van beursfondsen, grootbedrijf, MKB, familiebedrijf, overheden, semi-publieke organisaties, en voorts beleggers, internal auditors, vertegenwoordigers uit de wetenschap, de Accountantskamer, curatoren, advocaten | 31 |
| <b>Overige:</b>   |    |
| Waaronder AFM en Ministerie van Financiën   | 9  |

Naast bovengenoemde gesprekken en interviews heeft de Commissie sinds haar start medio 2015 en in 2016 in totaal 25 keer vergaderd over de opzet en uitvoering van het werkprogramma, de tussentijdse resultaten van de gevoerde gesprekken en het verrichte onderzoek, over haar bevindingen en aanbevelingen, en de structuur en inhoud van het onderhavige rapport en de bijlagen.

Naast bovenstaande gestructureerde activiteiten heeft de Commissie op regelmatige basis contacten onderhouden met een aantal van bovengenoemde organisaties, alsmede ter afronding van openstaande vragen of opmerkingen.

<sup>46</sup> Juridisch bestaat er een onderscheid tussen accountantsorganisaties en accountantskantoren, hetgeen de Commissie hier verder onbesproken laat en gemakshalve 'accountantsorganisaties' hanteert.

<sup>47</sup> Met ondersteuning van Marie-Pauline Lauret RA (secretaris van de Commissie), prof.dr. Anton Cozijnsen (emeritus hoogleraar Verandermanagement) en Arnoud Aikema RA (accountant-in-business).

# Bijlage 1A: Tekst uitvraag Monitoring Commissie Accountancy (maart/april 2016)

| Inleidende vragen: |   |
|--------------------|---|
| A.                 | Heeft uw organisatie een vergunning uit hoofde van de Wet Toezicht Accountantsorganisaties? Zo ja, welk type vergunning (OOB of niet-OOB)?  |
| B.                 | Hoeveel medewerkers heeft uw organisatie (in fte)? Hoeveel medewerkers hebben een RA- of AA-titel?  |
| C.                 | Hoeveel assurance opdrachten verricht uw organisatie op jaarbasis, onderverdeeld in: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wettelijke controles</li> <li>• Vrijwillige controles</li> <li>• Samenstelopdrachten</li> <li>• Overige assurance of aan assurance verwante opdrachten</li> </ul> |
| D.                 | Maakt uw organisatie onderdeel uit van een internationaal netwerk dat onder dezelfde naam opereert? Zo nee, is uw organisatie aangesloten bij een internationaal netwerk?   |

| Inhoudelijke vragen: |   |
|----------------------|---|
| 1                    | Heeft uw organisatie een <b>eigen</b> oorzakenanalyse uitgevoerd naar de oorzaken van tekortkomingen ten aanzien van de controlekwaliteit? Zo ja, wat is daarvan het resultaat? De Commissie ontvangt graag een (geanonimiseerd) exemplaar van de analyse. Zo nee, waarom niet?   |
| 2                    | Welke andere oorzaken (dan de in uw antwoord op vraag 1 genoemde) hebben volgens uw organisatie bijgedragen aan de problematiek binnen de accountantssector?  |
| 3                    | Welke maatregelen die initiatief vereisen van de accountantsorganisaties zijn geïmplementeerd in uw organisatie?  |
| 4                    | Wat vindt uw organisatie de 5 belangrijkste én de 5 minst belangrijke maatregelen? Waarom?  |
| 5                    | Heeft u nog andere dan de in het rapport beschreven maatregelen getroffen? Zo ja welke maatregelen zijn dat en wat is de achtergrond daarvan? Zo nee, waarom niet?  |
| 6                    | Welke hobbels en risico's heeft u ervaren en ervaart u bij de implementatie van de maatregelen? Welke oplossingen heeft u bedacht om deze hobbels en risico's weg te nemen of te mitigeren?   |
| 7                    | Waar heeft u aandacht aan besteed om de maatregelen op een effectieve wijze te implementeren? Hoe heeft u het implementatieproces aangestuurd? En wat waren daarbij uw belangrijkste aandachtspunten?   |
| 8                    | Heeft uw organisatie een <b>eigen</b> set kwaliteitsindicatoren (zie maatregel 5.1) vastgesteld? Zo ja, welke uitgangspunten liggen daaraan ten grondslag? Zo nee, waarom niet en bestaat het voornemen alsnog een eigen set te ontwikkelen?  |
| 9                    | Op welke wijze heeft uw organisatie vastgesteld dat in het licht van de noodzakelijke cultuurverandering voldoende veranderbereidheid en verandercapaciteit aanwezig is bij (onderscheidenlijk) toezichthouders, bestuurders, partners en andere medewerkers binnen de controle- en samenstelp praktijk? Hoe heeft u de veranderbereidheid vastgesteld? De Commissie ontvangt graag een (geanonimiseerd) exemplaar van uw interne rapportage of conclusies op dit punt. En welke consequenties heeft u verbonden aan de conclusies? |
| 10                   | Op welke wijze heeft uw organisatie vastgesteld dat in het licht van de noodzakelijke cultuurverandering voldoende veranderbereidheid en verandercapaciteit aanwezig is bij medewerkers van andere disciplines binnen uw organisatie zoals belastingadviseurs en consultants? De Commissie ontvangt graag een (geanonimiseerd) exemplaar van uw interne rapportage of conclusies op dit punt. En welke consequenties heeft u verbonden aan de conclusies?   |
| 11                   | Hoe worden cultuur en gedrag door uw organisatie meegenomen in de <i>oorzakenanalyse</i> ? Is er een kwalitatieve en/of kwantitatieve nulmeting verricht naar aspecten van gedrag en cultuur in de eigen organisatie? Op welke niveaus in de organisatie heeft deze meting betrekking? De Commissie ontvangt graag een (geanonimiseerd) exemplaar van uw interne rapportage op dit punt.  |



|                             |   |
|-----------------------------|---|
| 12                          | Is binnen uw organisatie een bedrijfscultuuronderzoek (niet zijnde een medewerkers-tevredenheidsonderzoek) uitgevoerd in de periode 2011 – 2015, en op welke aspecten heeft dat onderzoek zich gericht? Zo ja, welke consequenties zijn aan de uitkomsten van het onderzoek verbonden? Zo nee, waarom niet? De Commissie ontvangt graag een geanonimiseerd exemplaar van dit onderzoek. |
| 13                          | In het rapport 'In het publiek belang' wordt aangegeven dat meer aandacht, tijd, mensen en middelen aan frauderisico's zal worden besteed. Heeft u een nulmeting ten aanzien van deze vier dimensies (aandacht, tijd, mensen en middelen) uitgevoerd en waaruit blijkt concreet dat het onderwerp fraude bij de uitvoering van de controle thans meer aandacht krijgt?                  |
| <b>Inhoudelijke vragen:</b> |   |
| 14                          | Wat is de feitelijke ontwikkeling (sinds 2011) van het percentage uren dat een extern accountant gemiddeld besteedt aan controleopdrachten, ten opzichte van het totaal aantal aan die opdrachten bestede uren? Hanteert uw organisatie een streefwaarde?   |
| 15                          | Wat is de feitelijke ontwikkeling (sinds 2011) van de leverage-ratio (het aantal controleklanten per extern accountant)? Hanteert uw organisatie een streefwaarde?  |

|                       |   |
|-----------------------|---|
| <b>Reflectievraag</b> |   |
| R1                    | <p>In het rapport 'In het publiek belang' (25 september 2014) stelt de werkgroep Toekomst Accountantsberoep het onderwerp 'gedrag en cultuur' centraal. In hetzelfde rapport en in een tegelijkertijd verschenen AFM-rapport worden diverse oorzaken benoemd die noodzaken tot een gedrags- en cultuurverandering. Om die te bereiken stelt de werkgroep 53 concrete maatregelen voor.</p> <p>De Commissie wil in het kader van haar onderzoek graag een reflectie ontvangen ten aanzien van de wijze waarop aan de slag is gegaan met (1) de genoemde rapportages; (2) de implementatie van de 53 maatregelen; (3) het wegnemen van de oorzaken die noodzaken tot een gedrags- en cultuurverandering; en (4) het daadwerkelijk bewerkstelligen van de gedrags- en cultuurverandering.</p> <p>Uw accountantsorganisatie wordt verzocht een dergelijke reflectie (in ongeveer 5 pagina's) op te stellen, met daarbij het nadrukkelijke verzoek om die (a) louter toe te snijden op de <b>eigen</b> organisatie; en (b) nadrukkelijk de samenhang aan te geven tussen de oorzaken die u ten aanzien van de <b>eigen</b> organisatie ervaart en de maatregelen die zijn of worden geïmplementeerd.</p> |

## Bijlage 2: Markt, monitoring en toetsing

In deze bijlage wordt kwantitatieve informatie vermeld die de Commissie heeft meegewogen bij haar werkzaamheden. De Commissie heeft deze gegevens verzameld, geordend en geanalyseerd en op basis daarvan conclusies getrokken. Deze conclusies zijn getoetst in gesprekken met vertegenwoordigers uit de sector en aan overige beschikbare relevante informatiebronnen (bijvoorbeeld vaktechnische literatuur).

De bijlage bestaat uit drie blokken. Allereerst wordt een overzicht gegeven van de aantallen organisaties en beroepsbeoefenaren, controles en overige dienstverlening (markt). Vervolgens worden de resultaten van de NBA-Monitor en het AFM-Dashboard weergegeven (monitoring) en tenslotte volgt een overzicht van de belangrijkste toetsresultaten van de afgelopen jaren van NBA, SRA en AFM (toetsing).

### A. Markt

De accountancysector is een gevarieerde sector waarin – in omzet en personeelsbestand gemeten – vier grote spelers actief zijn, naast een groot aantal minder grote en kleine organisaties alsmede zelfstandigen zonder personeel. In totaal zijn ruim 5.000 kantoren actief met (onder andere) administratieve dienstverlening, bedrijfs-economische en belastingtechnische advisering en het samenstellen en controleren van (financiële) overzichten.<sup>48</sup> Van deze kantoren heeft een beperkt deel (ongeveer 6%)<sup>49</sup> een vergunning uit hoofde van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), op grond waarvan wettelijke controles mogen worden uitgevoerd. Kantoren zonder vergunning mogen alleen vrijwillige controles uitvoeren.

Het aantal Wta-vergunninghouders heeft zich de afgelopen jaren als volgt ontwikkeld:<sup>50</sup>

| Jaarultimo       | OOB | niet-OOB | Totaal | Mutatie |
|------------------|-----|----------|--------|---------|
| 2011             | 15  | 459      | 474    |         |
| 2012             | 13  | 443      | 456    | -4%     |
| 2013             | 12  | 428      | 440    | -4%     |
| 2014             | 11  | 403      | 414    | -6%     |
| 2015             | 10  | 347      | 357    | -14%    |
| 2016 (1 oktober) | 10  | 324      | 334    | -6%     |

In totaal is sinds 2011 het aantal vergunninghouders met 30% afgenomen; daarvan ongeveer 20 % in de periode 1 januari 2015 tot 1 oktober 2016.

Het aantal wettelijke controles in Nederland is jaarlijks ongeveer 22.000. De niet-OOB vergunninghouders nemen daarvan ongeveer 35% (ongeveer 7.700 wettelijke controles) voor hun rekening en de OOB-vergunninghouders ongeveer 65% (ongeveer 14.300 wettelijke controles). In omzet gemeten is de verhouding ongeveer 15% niet-OOB en 85% OOB.<sup>51</sup>

48 Zie: ING Sectorvisie Accountantskantoren, 7 oktober 2014.

49 334 organisaties per 1 oktober 2016.

50 Bronnen: AFM jaarverslag 2015 en AFM, Sector in beeld – Marktanalyse accountantsorganisaties 2010 – 2014.

51 Bron: AFM, Sector in beeld – Marktanalyse accountantsorganisaties 2010 – 2014.

## B. Monitoring

### NBA-Monitor 'Publiek Belang' (voor alle accountantsorganisaties)

In onderstaande tabel is de status van de invoering van de 53 maatregelen uit het rapport *In het Publiek Belang* gerubriceerd naar de organisatie(s) die het initiatief voor de uitvoering moeten nemen, één en ander op basis van de *self-assessment* gegevens uit de NBA-Monitor.<sup>52</sup> Uit de tabel blijkt een verschil tussen OOB-accountantsorganisaties (93% totale voortgang gerealiseerd) en niet-OOB-accountantsorganisaties (21% totale voortgang gerealiseerd). De voortgang in de implementatie van de maatregelen waarvoor de NBA geheel of gedeeltelijk verantwoordelijkheid draagt, is 47% gerealiseerd.<sup>53</sup>

|  | Toel. | OOB        | Niet-OOB   | NBA        |
|--|-------|------------|------------|------------|
| Aantal organisaties <sup>54</sup>      |       | 10         | 324        | 1          |
| Aantal deelnemers                      |       | 9          | 232        | 1          |
| Deelnemingspercentage                  |       | 100%       | 72%        | 100%       |
| Totaal aantal maatregelen              | (1)   | 20         | 21         | 37         |
| Totaal aantal stappen                  | (2)   | 49         | 47         | 149        |
| Norm aantal stappen per 1 oktober 2016 | (3)   | 46         | 20         | 117        |
| Voortgang volgens norm                 | (4)   | 94%        | 35%        | 60%        |
| Voortgang totaal                       | (5)   | 93%        | 21%        | 47%        |
| Startdatum implementatie               |       | 01-01-2015 | 01-01-2016 | 01-01-2015 |
| Einddatum volgens schema               |       | 31-07-2017 | 31-12-2019 | 31-01-2018 |

#### NBA-Monitor 'Publiek Belang' per 1 oktober 2016

Toelichting op tabel:

- (1) dit betreft het aantal van 53 maatregelen dat initiatief vereist van de betreffende organisaties.
- (2) dit betreft het totaal aantal stappen waarin alle maatregelen zijn opgedeeld; een maatregel bestaat uit één of meerdere stappen met een einddatum en eindproduct (*deliverable*).
- (3) dit betreft het aantal stappen (van het totaal) dat per 1 oktober 2016 afgerond moet zijn.<sup>55</sup>
- (4) dit is de voortgang ten opzichte van de gestelde norm:
  - voor OOB organisaties is dat het percentage uitgevoerde stappen ten opzichte van de norm;
  - voor niet-OOB organisaties is dit het percentage deelnemende organisaties dat voldoet aan de norm (de benodigde op schema).
- (5) dit is het aantal afgeronde maatregelen in verhouding tot het totaal aantal in te voeren maatregelen.

Het werkgroeprapport bevat vooral maatregelen die zijn toegespitst zijn op OOB-accountantsorganisaties waarmee zij direct na het verschijnen van het werkgroeprapport (in september 2014) aan de slag konden. Begin 2015 werd duidelijk dat een aantal maatregelen aanpassing behoefde, om te kunnen worden toegepast bij de niet-OOB-organisaties. Deze aanpassingen zijn verwoord in het rapport *In het Publiek Belang: Het kan echt beter!* (oktober 2015). Dit verklaart het verschil in startdatum voor de implementatie van de maatregelen tussen OOB-accountantsorganisaties en niet-OOB-accountantsorganisaties en plaatst het verschil in voortgang in perspectief.

<sup>52</sup> De gegevens in deze tabel zijn gebaseerd op de NBA-Monitor naar de stand van 1 oktober 2016.

<sup>53</sup> Daarbij speelt dat voor een groot deel van de NBA-maatregelen afhankelijkheid bestaat van derden, bijvoorbeeld als het gaat om de aanpassing van wetgeving of bijvoorbeeld de consultatie van het rapport van de Monitoring Commissie Corporate Governance.

<sup>54</sup> Inclusief SMA Accountants, een accountantsorganisatie die geen eigen controle-activiteiten ontplooit.

<sup>55</sup> De vereiste voortgang is bepaald door het NBA-Bestuur, na consultatie van belanghebbenden via werkgroepen binnen de NBA.

Voor de niet-OOB-organisaties geldt dat bij een groot aantal maatregelen sprake is van achterstand, waarmee wordt bedoeld dat een aanzienlijk deel van de deelnemende organisaties de maatregel nog niet heeft geïmplementeerd. Voor details op dit punt wordt verwezen naar de NBA-Monitor.<sup>56</sup> Er is geen monitor per niet-OOB-accountantsorganisatie beschikbaar zoals dat wel het geval is bij de OOB-organisaties.

De NBA-Monitor 'Publiek Belang' werkt op basis van de volgende uitgangspunten:

- *self-assessment*: de gegevens zijn afkomstig van de accountantsorganisaties zelf en zijn niet getoetst door (onafhankelijke) derden;
- *opzet van de maatregelen*: de vermelding van een maatregel in deze monitor zegt louter iets over de opzet van die maatregel (ontworpen, afgekondigd of waarover een besluit tot invoering is genomen). De monitor biedt geen informatie over het *bestaan* (de daadwerkelijke implementatie in de accountantsorganisatie) en de *werking* (de effectiviteit, inzicht in gevolgen) van de maatregelen.

### Het AFM-Dashboard (voor OOB-accountantsorganisaties)

De AFM heeft, als uitwerking van maatregel 9.2, de voortgang van de implementatie van de maatregelen beoordeeld in het kader van het door haar opgestelde *Dashboard 2015*.<sup>57</sup> Dit dashboard heeft uitsluitend betrekking op OOB-accountantsorganisaties. In het onderzoek dat voorafging aan de publicatie van het dashboard is aan de accountantsorganisaties gevraagd inzicht te geven in de opzet van de verbetermaatregelen, waaronder de maatregelen uit het rapport *In het Publiek Belang*. De uitvraag van de AFM betrof een uitgebreide uitvraag, verdeeld over zeven thema's, waarbij informatie en onderliggende documenten zijn opgevraagd.

Het bestaan en de werking van de verbetermaatregelen zijn niet door de AFM getoetst, waardoor de gegevens in het dashboard geen oordeel bevatten over de effectiviteit van de getroffen maatregelen. In het rapport stelt de AFM daarover: '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.'<sup>58</sup>

De dashboardscore voor de OOB-accountantsorganisaties op een schaal (van 1 tot 5) is in onderstaande tabel weergegeven:

| Accountantsorganisatie | Score (AFM-Dashboard) <sup>59</sup> |
|------------------------|-------------------------------------|
| Accon AVM              | 1,7                                 |
| Baker Tilly Berk       | 2,9                                 |
| BDO                    | 3,5                                 |
| Deloitte               | 4,0                                 |
| EY                     | 4,1                                 |
| GT                     | 3,0                                 |
| KPMG                   | 4,6                                 |
| Mazars                 | 2,8                                 |
| PwC                    | 4,0                                 |

56 Zie de speciale website [toekomst.nba.nl](http://toekomst.nba.nl).

57 Zie AFM, Dashboard 2015, Veranderingen en verbetermaatregelen, 15 oktober 2015.

58 Zie AFM, Dashboard 2015, pagina 8.

59 Zie AFM, Dashboard 2015, pagina 2.

## C. Toetsing

Na de inwerkingtreding van de Wet toezicht accountantsorganisaties in 2006 is het toezicht op de accountancy-sector op grond van wettelijke bepalingen, verordeningen, convenanten en accreditatie ondergebracht bij een aantal instanties. Tot 1 januari 2013 was de AFM zelf verantwoordelijk voor de toetsing van dossiers van wettelijke controleopdrachten bij alle accountantsorganisaties.<sup>60</sup> Sinds 1 januari 2013 zijn de volgende instanties verantwoordelijk voor de toetsingen:

- AFM: wettelijke controles uitgevoerd door OOB-accountantsorganisaties;
- SRA: (1) wettelijke controles uitgevoerd door niet-OOB-accountantsorganisaties die lid zijn van de SRA; en (2) vrijwillige controles, overige assurance- en non-assurancediensten bij leden van de SRA;
- NBA: (1) wettelijke controles uitgevoerd door niet-OOB-accountantsorganisaties die geen lid zijn van de SRA en (2) vrijwillige controles, overige assurance- en non-assurancediensten bij alle accountantsorganisaties en –kantoren die geen SRA lid zijn.

Onderstaand wordt een overzicht gepresenteerd van de door deze instanties uitgebrachte rapporten naar aanleiding van uitgevoerde toetsingen en wordt kort ingegaan op de toetsingssystematiek.

### **Toetsingen NBA en SRA niet-OOB-accountantsorganisaties in het wettelijk controledomein**

Door de Raad voor Toezicht (van de NBA) en de Reviewcommissie (van de SRA) worden jaarlijks rapportages uitgebracht over de uitgevoerde toetsingen. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen toetsingen in het domein van de wettelijke controle bij niet-OOB-vergunninghouders en toetsingen in de overige domeinen bij accountantsorganisaties (met Wta-vergunning) en accountantskantoren (zonder Wta-vergunning). In het licht van de vertrouwensfunctie van de accountant zijn beide domeinen belangrijk, omdat in beide domeinen (in meer of mindere mate) door gebruikers zekerheid wordt ontleend aan de uitkomsten van de werkzaamheden van de accountant.

De toetsingsnormen van de Raad voor Toezicht (NBA) en de Reviewcommissie (SRA) in het wettelijke controledomein zijn gelijk. De convenanten die zijn afgesloten tussen de AFM enerzijds en de NBA en SRA anderzijds bieden ruimte voor verschillen in uitvoering van en rapportage over de toetsingen. Die ruimte is ontstaan omdat de verantwoordelijkheid voor deze onderwerpen bij de uitvoerende instanties (NBA en SRA) ligt. Eventuele verschillen kunnen afbreuk doen aan de eenduidigheid van de toetsingssystematiek en aan het inzicht dat op basis van deze toetsingen verkregen wordt.

De afgelopen jaren (2014-2015) zijn de beide toetsingsinstanties (van NBA en SRA) verschillend te werk gegaan. De Raad voor Toezicht (NBA) heeft zich gericht op de reguliere toetsingen, zoals die in 2013 en 2014 zijn opgestart, na het afsluiten van het convenant met de AFM over het toezicht op de wettelijke controles bij niet-OOB accountantsorganisaties.<sup>61</sup>

De SRA-Reviewcommissie, die al sinds 2009 dergelijke toetsingen in het wettelijk controledomein bij niet-OOB accountantsorganisaties<sup>62</sup> uitvoert, heeft zich gedurende 2014 en 2015 – in reactie op de (teleurstellende) resultaten van het AFM-thema onderzoek in 2013 – geconcentreerd op het uitvoeren van nulmetingen bij alle SRA-leden (niet-OOB) die wettelijke controles uitvoeren.<sup>63</sup> De nulmetingen vallen buiten het met de AFM afgesloten convenant en individuele uitkomsten worden niet gedeeld met de AFM. Bij een nulmeting wordt – op basis van de door de AFM gehanteerde onderzoeksmethodiek – de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controles beoordeeld op basis van een dossieronderzoek bij een accountantsorganisatie. Daarbij wordt een classificatie

60 Met uitzondering van de toetsingen bij niet-OOB-accountantsorganisaties die lid zijn van de SRA. Vanaf 2009 zijn deze toetsingen verricht door de Reviewcommissie van de SRA op grond van het tussen de SRA en AFM afgesloten convenant.

61 Zie verder bijlage 7 bij dit rapport voor een verdere toelichting op dit convenant.

62 De Reviewcommissie werkt met een 6-jarencyclus waarbinnen alle SRA kantoren getoetst worden in alle domeinen.

63 SRA Reviewcommissie, Jaarverslag toetsingsjaar 2015, pagina 11.

gehanteerd (in vier categorieën) die niet zonder meer vergelijkbaar is met de classificatie zoals die gehanteerd wordt bij de reguliere toetsingen. Een ander verschil in aanpak tussen de Raad voor Toezicht (NBA) en de Reviewcommissie (SRA) is dat de Reviewcommissie kiest voor een separate beoordeling van de controle- en samenstelpraktijk van de getoetste organisatie, waar de Raad voor Toezicht haar oordeel baseert op een geïntegreerde toetsing van beide onderdelen van de getoetste organisatie.

De SRA steunt bijvoorbeeld op de *self-assessment* activiteit van het intern kwaliteitssysteem van accountantsorganisaties en voert als regel eens per zes jaar een review uit. Tussentijds – afhankelijk van de omvang van de organisatie en eventueel bijzondere omstandigheden – worden inventarisatiegesprekken gevoerd, eens per één, twee of drie jaar.

Uitkomsten toetsingen domein wettelijke controles:<sup>64</sup>

|   |     | NBA  |      | SRA  |      |
|---|-----|------|------|------|------|
| <b>Aantal wta-vergunninghouders</b><br>(per 1 oktober 2016) |     | 146  |      | 188  |      |
|   |     | 2015 | 2014 | 2015 | 2014 |
| <b>Aantal toetsingen (regulier)</b>                         | (1) | 75   | 13   | 7    | 11   |
| <b>Aantal onvoldoende</b>                                   | (2) | 46   | 10   | -    | 2    |
| <b>Percentage onvoldoende</b>                               |     | 61%  | 77%  | 0%   | 18%  |
| <b>Aantal hertoetsingen/opvolging</b>                       | (3) | 8    | 11   | 15   | -    |
| <b>Aantal onvoldoende</b>                                   |     | 7    | 9    | 8    | -    |
| <b>Percentage onvoldoende</b>                               |     | 88%  | 82%  | 53%  | -    |
| <b>Totaal aantal toetsingen</b>                             |     | 83   | 24   | 22   | 11   |
| <b>In % van het aantal vergunninghouders</b>                |     | 57%  | 16%  | 12%  | 6%   |

|  |     | NBA |     | SRA |     |
|--|-----|-----|-----|-----|-----|
| <b>Percentage onvoldoende kantoren</b>           | (4) |     |     |     |     |
| - AFM (2013)                                     |     |     | 79% |     | 81% |
| - Stand nulmeting SRA leden (2014)               |     |     | -   |     | 82% |
| - Stand nulmeting SRA leden (2015) <sup>65</sup> |     |     | -   |     | 70% |

Toelichting op tabel:

- (1) dit betreft de reguliere, periodieke (risicogerichte) kwaliteitstoetsingen;
- (2) een onvoldoende in deze tabel betekent dat het kwaliteitssysteem van de onderzochte accountantsorganisatie niet voldoet of op belangrijke onderdelen niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen;
- (3) dit betreft kwaliteitstoetsingen die volgen op een (eerdere) onvoldoende toetsing;
- (4) de scores bij deze onderzoeken (AFM thema onderzoek en SRA nulmeting) lopen van 1 tot 4, waarbij alleen een score '1' als voldoende geldt.

<sup>64</sup> Gebaseerd op gegevens uit de jaarverslagen 2014 en 2015.

<sup>65</sup> Volgend op de nulmeting zijn ook éénmetingen uitgevoerd. Volgens opgave van de SRA scoort op 1 oktober 2016 56% van de kantoren (SRA leden) onvoldoende.

Bij bovenstaande uitkomsten van de kwaliteitstoetsingen in het niet-OOB segment past een nadere toelichting:

- de afgelopen jaren zijn beduidend meer NBA-kantoren regulier getoetst dan SRA-kantoren.<sup>66</sup> De SRA heeft zich geconcentreerd op de 'nulmeting' in het kader van het project 'Samen Beter' (zie hierna);
- de resultaten van de toetsingen bij de NBA laten zien dat een meerderheid van de onder haar toezicht vallende niet-OOB-accountantsorganisaties in meer of mindere mate niet voldeden aan de gestelde eisen rond kwaliteitsbeheersing en uitvoering van wettelijke controleopdrachten;
- de uitkomsten van de (relatief beperkte) nulmetingen van de SRA laten een ander beeld zien dan de uitkomsten van de (meer uitgebreide) toetsingen van SRA-leden;
- de uitvoering van de toetsingen in het wettelijk controledomein in 2014 en 2015 door de Raad voor Toezicht (NBA) en de Reviewcommissie (SRA) verschillen van elkaar, uitgaande van de beschrijvingen in de jaarverslagen van beide toezichthouders en de ontvangen toelichtingen daarop;
- de (vereniging) SRA beschermt haar ledenbestand tegen accountantsorganisaties waarvan de kwaliteit niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen, door middel van een ballotageprocedure (preventief) en de mogelijke beëindiging van het lidmaatschap (correctief). Bij de NBA bestaat deze mogelijkheid niet, wat onder andere tot gevolg heeft dat organisaties met een – voor SRA begrippen – tekortschietende kwaliteit onder toezicht komen van de Raad voor Toezicht (NBA). Het gevolg is dat de cijfers van de NBA daardoor negatiever worden (minder goede kantoren tellen bij de NBA mee) en die van de SRA juist positiever (minder goede kantoren tellen bij de SRA niet mee).

Zowel de SRA als de NBA hebben met diverse maatregelen gereageerd op de teleurstellende resultaten van het AFM-themaonderzoek (in 2013). De AFM concludeerde destijds: *'in 80% van de gevallen was de uitvoering van wettelijke controles bij controlecliënten van deze vijftig niet-OOB-accountantsorganisaties van onvoldoende kwaliteit. De AFM verwacht dat dit kwaliteitsprobleem kenmerkend is voor alle accountantsorganisaties met een niet-OOB-vergunning.'*<sup>67</sup> De gegevens in bovenstaande tabel bevestigen dit beeld.

### **Toetsingen NBA en SRA in de overige domeinen**

De Raad voor Toezicht (NBA) en de Reviewcommissie (SRA) houden ook toezicht op de activiteiten van accountantsorganisaties, –kantoren en –afdelingen in de overige domeinen (onder andere opstellen en samenstellen van financiële overzichten en aangiften, advieswerk). Daartoe heeft de Reviewcommissie een accreditatie ontvangen van de NBA. Binnen de overige domeinen zijn de reviewaanpak en gebruikte methoden van de beide toezichthouders gelijk en wordt gebruik gemaakt van dezelfde middelen en ten dele ook van dezelfde toetsers. De uitkomsten in deze domeinen zijn derhalve goed vergelijkbaar.

---

66 Dit betreft mede een inhaalslag na het afsluiten van het convenant tussen AFM en NBA in september 2012.

67 Zie AFM, Themaonderzoek niet-OOB-accountantsorganisaties – Samenvatting onderzoeksbevindingen, 26 november 2013, pagina 6.

## Uitkomsten toetsingen overige domeinen:<sup>68</sup>

|   | NBA  |      | SRA  |      |
|---|------|------|------|------|
|   | 2015 | 2014 | 2015 | 2014 |
| <b>Aantal toetsingen (regulier)</b>     | 160  | 148  | 40   | 44   |
| <b>Aantal onvoldoende</b>               | 49   | 60   | 16   | 8    |
| <b>Percentage onvoldoende</b>           | 31%  | 41%  | 40%  | 18%  |
| <b>Aantal hertoetsingen/opvolging</b>   | 60   | 31   | 15   | 12   |
| <b>Aantal onvoldoende</b>               | 21   | 18   | -    | -    |
| <b>Percentage onvoldoende</b>           | 35%  | 58%  | -    | -    |
| <b>Totaal (her)toetsingen/opvolging</b> | 220  | 179  | 55   | 56   |
| <b>Totaal aantal onvoldoende</b>        | 70   | 78   | 16   | 8    |
| <b>Percentage onvoldoende</b>           | 32%  | 44%  | 29%  | 14%  |

Uit bovenstaande tabel blijkt dat binnen het NBA-bestand sprake is van een verbetering van de toetsresultaten (regulier), terwijl bij de SRA sprake is van een verslechtering op dat punt. Dat laatste wordt door de SRA toegeschreven aan de aandacht die bij de betreffende accountantsorganisaties en -kantoren in 2015 is uitgegaan naar de kwaliteitsverbeteringen in de controlepraktijk van de accountantsorganisatie of het accountantskantoor. Al met al is (nog steeds) sprake van een groot aantal onvoldoendes.

### Toetsingen AFM

De AFM heeft sinds oktober 2006 de taak en bevoegdheid om accountantsorganisaties te toetsen en om vast te stellen of zij voldoen aan de kwaliteitseisen die aan hen worden gesteld in het kader van de vergunning die aan hen is verleend om wettelijke controles te verrichten. Het toezicht is voor wat betreft de niet-OOB-accountantsorganisaties uitbesteed aan de Raad voor Toezicht (NBA) en de Reviewcommissie (SRA), waardoor de AFM zich kan concentreren op de OOB-accountantsorganisaties. Daarbinnen maakt de AFM in haar rapportages een onderscheid tussen de 'Big4'- en de 'Next5'-kantoren. In 2013 heeft de AFM een themaonderzoek verricht bij niet-OOB-vergunninghouders. De opvolging van de resultaten van dat onderzoek wordt onder andere uitgevoerd door de NBA en SRA.

In onderstaande tabel zijn de resultaten weergegeven van de toetsingen door de AFM, voor zover deze publiek zijn gemaakt. De boetebesluiten van de AFM zijn niet opgenomen in dit overzicht omdat zij volgen op eerder gepresenteerde resultaten.<sup>69</sup> De boetebesluiten bevatten overigens een groot aantal detailresultaten waarvan de Commissie kennis heeft genomen ten behoeve van haar werkzaamheden. Uit de samenvatting van de toetsresultaten blijkt dat de AFM sinds de eerste rapportage (2009) voortdurend zorgen heeft over de kwaliteit van de beroepsuitoefening.

Het rapport *In het Publiek Belang* verscheen tegelijkertijd met het AFM rapport *'Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties'*. De thematiek in beide rapporten stemt deels overeen, bijvoorbeeld als het gaat om de geleidelijke verwaarlozing van de vaktechniek, het belang van kwaliteitsverbetering en de focus op cultuur en gedrag.

68 Gebaseerd op gegevens uit de jaarverslagen 2014 en 2015 van de Raad voor Toezicht (NBA) en de Reviewcommissie (SRA).

69 AFM, openbare versie individuele boetebesluiten Big4-accountantsorganisaties, 16 maart 2016.



## Resultaten AFM toetsingen

|   |  |
|---|--|
| <b>Datum</b>  | 25 september 2014  |
| <b>Titel rapport</b>                                      | Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties  |
| <b>Doelgroep</b>  | Big4   |
| <b>Samenvatting belangrijkste conclusies<sup>70</sup></b> | <p>In totaal heeft de AFM de kwaliteit van achttien van de veertig (45 procent) beoordeelde wettelijke controles als 'onvoldoende' aangemerkt). In deze wettelijke controles hebben de externe accountants naar het oordeel van de AFM geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen om hun oordeel over de jaarrekening als geheel te onderbouwen.</p> <p>De meest voorkomende tekortkomingen hebben betrekking op de systeemgerichte werkzaamheden, de gegevensgerichte werkzaamheden en de kritische evaluatie door de externe accountant van verkregen controle-informatie. Het betreft in de meeste gevallen een combinatie van verschillende tekortkomingen.</p> <p>De AFM heeft geconstateerd dat in meerdere wettelijke controles de desbetreffende externe accountants de vakbekwaamheidsregels niet of onvoldoende hebben nageleefd bij de uitvoering van die wettelijke controles. De maatregelen die de accountantsorganisaties hebben genomen om de kwaliteit van die wettelijke controles te waarborgen, hebben dit niet voorkomen.</p> <p>De AFM concludeert op basis van het onderzoek dat de kwaliteit van de wettelijke controles uitgevoerd door de Big 4-accountantsorganisaties ten opzichte van 2010 gemiddeld slechts licht is toegenomen.</p> |

|  |   |
|--|---|
| <b>Datum</b>                                 | 26 november 2013  |
| <b>Titel rapport</b>                         | Themaonderzoek niet-OOB-accountantsorganisaties Samenvatting onderzoeksbevindingen  |
| <b>Doelgroep</b>                             | Niet-OOB  |
| <b>Samenvatting belangrijkste conclusies</b> | <p>Bij 88 van de 110 beoordeelde wettelijke controles (80%) van 50 accountantsorganisaties met een niet-OOB-vergunning ernstige tekortkomingen aangetroffen.</p> <p>In 107 van de 139 beoordeelde jaarrekeningen (77%) is de financiële verslaggeving van onvoldoende kwaliteit is.</p> <p>In 53% van de gevallen zijn basale controletechnieken niet of verkeerd toegepast of was überhaupt niet of nauwelijks sprake van het uitvoeren van enige controlewerkzaamheden.</p> <p>In 78% van die wettelijke controles heeft de AFM tekortkomingen aangetroffen ten aanzien van de controle van de opbrengstenverantwoording.</p> |

|  |   |
|--|---|
| <b>Datum</b>                                 | 21 maart 2013   |
| <b>Titel rapport</b>                         | Rapport naar aanleiding van AFM-onderzoek naar kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking bij negen OOB-vergunninghouders   |
| <b>Doelgroep</b>                             | Next9 (in de onderzochte jaren hadden in totaal 13 organisaties een OOB-vergunning, bestaande uit de Next9-organisaties en Big4-organisaties) <sup>71</sup>   |
| <b>Samenvatting belangrijkste conclusies</b> | <p>De externe accountants die verantwoordelijk zijn voor de accountantscontroles waarbij de AFM ernstige bevindingen had, hebben allen een onvoldoende professioneel-kritische instelling getoond bij de uitvoering van accountantscontroles.</p> <p>Daarnaast blijken externe accountants niet altijd de vereiste kennis en ervaring te hebben die benodigd is voor de accountantscontroles waarvoor zij verantwoordelijk zijn.</p> <p>Bovendien tonen niet alle externe accountants voldoende betrokkenheid bij de uitvoering van de accountantscontroles waarvoor zij verantwoordelijk zijn.</p> <p>De negen OOB-vergunninghouders hebben in het algemeen in opzet een toereikend stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking, maar het systeem werkt in onvoldoende mate.</p> <p>In 22 van de 31 (circa 70 procent) geselecteerde accountantscontroles waarbij de negen OOB-vergunninghouders een OKB hebben uitgevoerd, heeft de AFM ernstige bevindingen bij de accountantscontrole.</p> <p>In 12 van de 16 (circa 75 procent) geselecteerde accountantscontroles waarbij de negen OOB-vergunninghouders een periodieke interne review hebben uitgevoerd, heeft de AFM eveneens ernstige bevindingen bij de accountantscontrole. I</p> <p>Tot slot vindt de AFM dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de negen OOB-vergunninghouders meer moet afdwingen dat externe accountants, indien nodig, deskundigen inzetten voor hun accountantscontrole.</p> |

|  |  |
|--|--|
| <b>Datum</b>                                 | 1 september 2010   |
| <b>Titel rapport</b>                         | Algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking   |
| <b>Doelgroep</b>                             | Big4   |
| <b>Samenvatting belangrijkste conclusies</b> | <p>Externe accountants hebben een onvoldoende professioneel-kritische instelling bij de uitvoering van accountantscontroles.</p> <p>De externe accountants passen in te veel controles de normen voor het uitvoeren van accountantscontroles niet of in onvoldoende mate toe. De AFM heeft relevante bevindingen geconstateerd in 29 van de 46 accountantscontroles die zij heeft onderzocht in het kader van de reguliere onderzoeken.</p> <p>De kwaliteitsbewaking schiet bij meerdere Big-4 kantoren op onderdelen tekort waardoor in onvoldoende mate wordt gewaarborgd dat de af te geven of afgegeven accountantsverklaringen juist zijn en voldoende zijn onderbouwd.</p> <p>De accountantsorganisaties accepteren in meerdere gevallen binnen hun eigen organisatie een te lage kwaliteit van de accountantscontrole en treden in onvoldoende mate op tegen schendingen van de regels door hun medewerkers.</p> <p>Onvoldoende betrokkenheid van en aansturing door de externe accountant bij de uitvoering van de controle door het team.</p> |

|  |  |
|--|--|
| <b>Datum</b>                                 | 3 december 2009  |
| <b>Titel rapport</b>                         | Algemene bevindingen kredietcrisisonderzoek  |
| <b>Doelgroep</b>                             | Big4   |
| <b>Samenvatting belangrijkste conclusies</b> | <p>Bij de controle van de financiële activa moeten accountants kritischer onderzoek doen naar de waardering.</p> <p>Accountants moeten meer aandacht besteden aan de toetsing van de begrijpelijkheid en toereikendheid van de toelichting in de jaarrekening.</p> <p>Bij de controle van multinationale financiële ondernemingen moeten accountants zich actiever en kritischer opstellen ten opzichte van ingeschakelde buitenlandse accountants.</p> <p>Accountantsorganisaties moeten beter waarborgen dat interne handreikingen en instructies in de praktijk worden toegepast.</p> |

|  |   |
|--|---|
| <b>Datum</b>                                 | 17 april 2007   |
| <b>Titel rapport</b>                         | Evaluatie eerste 89 uitgevoerde onderzoeken ter plaatse bij niet-OOB vergunningaanvragers.                                  |
| <b>Doelgroep</b>                             | Niet-OOB  |
| <b>Samenvatting belangrijkste conclusies</b> | Het ontbreken van een in de praktijk werkend stelsel van kwaliteitsbeheersing en gebreken in de uitvoering van de controle. |

70 De teksten zijn vrijwel ongewijzigd overgenomen uit de aangeduide rapporten van de AFM.

71 In de afgelopen jaren is het aantal OOB-vergunninghouders afgenomen en wordt gesproken over 'Next5' en 'Big4'.

# Bijlage 3: Uitwerking analyse Oorzaken-Maatregelen-Effecten (OME)

## Doel, context en opdracht

Deze bijlage heeft tot doel de bevindingen in hoofdstukken B, C en D in het rapport nader toe te lichten.

De Commissie is van mening dat door de sector een stevige aanzet is gemaakt met het werken aan de 53 door de Werkgroep voorgestelde maatregelen, het verhogen van de kwaliteit van accountantsdiensten en het vorm geven van de cultuur- en gedragsverandering. Maar dat is naar de mening van de Commissie niet voldoende, een conclusie die onderbouwing vergt.

Deze geeft de Commissie vanuit drie dimensies: oorzaken, maatregelen en effecten (OME). Naar de mening van de Commissie betreft dit een logische drie-eenheid. Immers, maatregelen die de oorzaken van de door de Werkgroep en anderen (waaronder: accountantsorganisaties, AFM, de Commissie) geconstateerde problematiek niet wegnemen, kunnen weliswaar effect sorteren maar zij leiden niet tot duurzame en structurele oplossingen.

Het op deze wijze naar de problematiek kijken volgt overigens ook uit de opdracht van de Commissie, namelijk:

- I. Het waarborgen van continue verbetering van de sector en waar nodig aanscherping van de maatregelen, via het:
  - inventariseren van de voortgang van de implementatie;
  - monitoren van de invoering en werking van de maatregelen;
  - signaleren van eventuele onduidelijkheden, leemtes en onevenwichtigheden in de voorgestelde maatregelen;
  - doen van aanbevelingen over mogelijke aanpassingen.
- II. Het bezien van de maatregelen in hun integraliteit en samenhang.
- III. Het beoordelen van de beoogde impact van de maatregelen en de maatschappelijke impact.

De Commissie heeft de keuze gemaakt om naast het beoordelen van de feitelijke opzet van de maatregelen, in een vroegtijdig stadium – namelijk bij het opstellen van het eerste rapport – enige nadruk te leggen op het signaleren van onduidelijkheden, leemtes en onevenwichtigheden in de voorgestelde maatregelen.

In deze bijlage wordt bijvoorbeeld uiteengezet dat met name een *leemte* wordt geconstateerd als het gaat om de aansluiting tussen oorzaken en maatregelen.

Een *onevenwichtigheid* ten aanzien van de effecten wordt bijvoorbeeld geduid door de focus vanuit de sector op het effect kwaliteit te benoemen.

Een belangrijke *aanbeveling* is dat de accountancysector meer aandacht moet schenken aan de in bijlage 4 toegelichte '*wicked problems*'.

Door deze aspecten in een vroegtijdig stadium te benoemen kan de sector deze ook vroegtijdig betrekken in het reeds gestarte veranderproces.

## A. Oorzaken

De Werkgroep noemt in haar rapport (pagina 24) een zestal oorzaken. De AFM noemt - op basis van door de 'Big4' zelf opgestelde oorzakenanalyses - in een tegelijkertijd verschenen rapport (25 september 2014) ruim 20 oorzaken. De Commissie deed een uitvraag onder 29 accountantsorganisaties en kreeg daarop 21 ingevulde vragenlijsten, onder meer gericht op oorzakenanalyses, retour. De antwoorden op de uitvraag met betrekking tot de oorzaken zijn aan het einde van deze bijlage, gesegmenteerd naar categorie accountantsorganisaties, toegevoegd.

De Commissie constateert dat diverse in genoemde rapportages en in de uitvraag gesignaleerde oorzaken geheel niet, slechts ten dele of indirect in verband kunnen worden gebracht met de 53 voorgestelde maatregelen. Ter illustratie bespreekt de Commissie een selectie van vier, naar haar mening belangrijke, oorzaken.

### **1. Gebrek aan discipline in de raadpleging en toepassing van actuele controle- en overige standaarden en elementaire vakprincipes, waaronder documentatie, en het in detail doorgronden en toepassen van de van toepassing zijnde verslaggevingsvereisten.**

Deze oorzaak wordt genoemd door de Werkgroep en kan worden samengevat onder de noemer 'verwaarlozing van de vaktechniek'. Dat daarvan in de praktijk sprake is blijkt bijvoorbeeld uit de toezichtsrapporten van de AFM en de toetsingen door de Raad voor Toezicht van de NBA.

De Commissie herkent twee maatregelen die enigszins aanhaken op deze oorzaak, namelijk maatregel 5.5 (opstellen verbeterplan na gebleken kwaliteitsgebreken) en maatregel 6.3 (tweejaarlijkse PE-verplichting). Andere maatregelen staan in een nog verder verwijderd verband tot deze oorzaak en wel zodanig dat ze deze oorzaak naar de mening van de Commissie – individueel noch in samenhang bezien - niet afdoende kunnen adresseren.

De Commissie acht echter ook de twee aangehaalde maatregelen niet afdoende om deze oorzaak weg te nemen. De eerste maatregel (5.5) is daarvoor te zeer reactief van aard: er wordt immers pas gehandeld na *gebleken* tekortkomingen. De tweede maatregel (6.3) gericht op een tweejaarlijkse PE-cursus acht de Commissie nuttig, maar is slechts gericht op de bevindingen van de AFM, Accountantskamer en anderen. En dus niet op de in de oorzaak genoemde controlestandaarden en verslaggevingsvereisten.

### **2. Het onvoldoende doorgronden van de bedrijfsprocessen en de interne beheersing van de gecontroleerde organisatie (waaronder IT), hetgeen kan leiden tot zwakke plekken in de controle.**

Deze oorzaak wordt eveneens door de Werkgroep genoemd. Een oorzaak die naar de mening van de Commissie ook volgt uit de AFM-rapporten en diverse tuchtuitspraken, bijvoorbeeld inzake DSB en Vestia.

Naar de mening van de Commissie betreft deze oorzaak er een die in het verlengde ligt van de sub 1. behandelde oorzaak. In feite gaat het erom dat de accountant (1) over onvoldoende kennis beschikt (bijvoorbeeld als genoemd op IT-gebied) om de bedrijfsprocessen en dergelijke te kunnen doorgronden, en/of (2) onvoldoende tijd, middelen of budget heeft om zijn controleobject die aandacht te geven die het nodig heeft.

De Commissie herkent in de reeks van 53 maatregelen niet direct concrete maatregelen die deze specifieke oorzaak adresseren, terwijl dit een heel concrete oorzaak betreft. Hoe vertaalt deze oorzaak zich bijvoorbeeld naar specifieke opleidingsprogramma's? Zijn er al dan niet aanpassingen nodig in controleprotocollen en –programma's? Welke betekenis heeft deze oorzaak voor de invulling van offertetrajecten en de ter beschikking te stellen controlebudgetten?

De Commissie legt met name de nadruk op deze oorzaak omdat dit een belangrijk en kwetsbaar punt betreft nu er meer dan in het verleden sprake is van accountantsroulatie, die het beheersen van vaktechniek en het kennen van de cliënt nog belangrijker maakt.

### **3. De externe accountant heeft niet vroegtijdig deskundigen betrokken bij de opzet van de controle om de prijs van de controle laag te houden.**

Deze oorzaak wordt genoemd in het (tegelijk met het rapport van de Werkgroep verschenen) AFM-rapport van 25 september 2014 (pagina 38) betreffende de toetsing van de 'Big4'. Deze oorzaak heeft tot gevolg dat de accountant niet over toereikende controle-informatie beschikt bij het afgeven van een verklaring.

De Commissie heeft geen maatregelen aangetroffen die deze oorzaak bij de kern aanpakt. De kern is dat de *vereiste kwaliteit* van de controle leidend dient te zijn bij de uitvoering van de controle en niet het *controlebudget* (ook niet indien het budget fors wordt overschreden). De Opdrachtgerichte Kwaliteitsbeoordeling (OKB, maatregel 5.3 en 5.4) betreft een beoordeling achteraf en is geen sturingsmechanisme bij aanvang van de controle. Repressieve beloningsmaatregelen zoals de *'claw back'* (maatregel 3.5) of verbeterplannen na geconstateerde kwaliteitsgebreken (maatregel 5.5) komen per definitie ook pas achteraf.

In de maatregelen mist de Commissie derhalve vooral maatregelen die *voorafgaand* aan en *tijdens* het controleproces uitwerking hebben, waardoor er nog bijsturing in de controle kan plaatsvinden. Onderdeel van de (kwaliteits)cultuur is dat die deskundigen worden ingeschakeld die noodzakelijk zijn om het controleproces deugdelijk en kwalitatief goed af te ronden en die – conform de norm – leiden tot toereikende controle-informatie.

Overigens merkt de Commissie op dat de door haar uitgevoerde uitvraag meer antwoorden heeft opgeleverd – deze zijn aan het einde van deze bijlage toegevoegd - die met het onderwerp budgetdruk (en verwante zaken zoals: tijdsdruk, commerciële druk, werkdruk, kwaliteitsdruk) hebben te maken.

Een paar voorbeelden van door de kantoren genoemde oorzaken:

- 'Budgetdruk: "commerciële kortingen" hebben invloed op beschikbare uren voor het controleteam';
- 'Druk op de tarieven: directies en bestuurders hebben in veel gevallen toch een voorkeur voor lagere prijzen';
- 'Beschikbare tijd onvoldoende';
- 'Werkdruk bij OOB-kantoren, te weinig tijd voor scholing/opleiding en permanente educatie';
- 'Commerciële druk waardoor opdrachten worden aangenomen/gecontinueerd zonder beschikbaar geschikt personeel';
- 'Ongezonde prijsdruk in de sector heeft tot onaanvaardbaar lage controlebudgetten en uitholling van de werkzaamheden geleid';
- 'Meer focus op geld verdienen dan op kwaliteit';
- 'Veel aandacht is uitgegaan naar het optimaliseren van rendement en minder aandacht voor kwaliteit, nadruk gelegd op standaardisatie van de controle, hierdoor is de professioneel kritische instelling van beroepsbeoefenaren aangetast';
- 'Werkdruk en time-management (groot aantal proposals, transitie nieuwe cliënten, kwaliteitsagenda)';
- 'De economische neergang leidt bij cliënten tot herziening relatie met externe accountant: audit fee en diepgang van werkzaamheden onder druk'.

Dit betreft telkenmale voorbeelden van oorzaken die verwant zijn aan de als punt 3 genoemde oorzaak. Voorbeelden die kunnen leiden tot het afgeven van verklaringen waaraan ontoereikende controle-informatie ten grondslag ligt. De Commissie ziet een leemte tussen deze oorzaken en de door de werkgroep voorgestelde maatregelen. 'Nee zeggen' tegen een opdracht indien er om welke reden dan ook sprake is van onverantwoorde druk, betreft een uiting van de beoogde kwaliteitscultuur. Een waarborg die in deze extra kan worden getroffen betreft een versteviging van de offerteprocedures.

#### **4. Onvoldoende tijd en aandacht voor coaching, begeleiding en review van teamleden.**

Deze oorzaak wordt (wederom) door de Werkgroep genoemd. Maar ook in het laatste – gelijktijdig verschenen – AFM-rapport over de 'Big4' treffen we soortgelijke oorzaken aan, te weten:

- 'De externe accountant heeft onvoldoende toezicht gehouden op het controleteam en de werkzaamheden van het controleteam onvoldoende beoordeeld.';
- 'De externe accountant is zelf niet voldoende of pas laat betrokken geweest bij de uitvoering van de controle.';
- 'Door verdergaande automatisering was steeds minder sprake van communicatie tussen de senior leden en de junior leden in het controleteam en heeft minder *'training on the job'* plaatsgevonden.'

Voorts worden soortgelijke aspecten genoemd in de antwoorden op de uitvraag van de Commissie onder 29 accountantsorganisaties. Bijvoorbeeld:

- 'Tekortschietende coaching en review.';
- 'Gebrek aan coaching van talenten.';
- 'Onervaren assistenten, veel verloop.';
- 'Te weinig tijd voor scholing/opleiding.';
- 'Ontwikkeling op de arbeidsmarkt: moeilijk om aan voldoende gekwalificeerd personeel te komen.';
- 'Te weinig samenwerken en kennis delen (cultuur).';
- 'Beschikbare tijd onvoldoende.';
- 'Onvoldoende (actieve) betrokkenheid externe accountant versus teambezetting.';
- 'Verschillende teamwisselingen/onvoldoende waarborg adequate teambezetting.';
- 'Kwalitatief onvoldoende teambezetting voor complexiteit werkzaamheden.';
- 'Druk belaste toppers en comfortabele middenmoot.';
- 'Span-of-control portefeuille partners.';
- 'Onderschatting van de complexiteit van het vak.';
- 'Onvoldoende aansturing/coaching/review door de partner.';
- 'Medewerkers voelen zich onvoldoende gesteund door directie en senior-medewerkers om positie in te nemen jegens opdrachtgevers of interne krachtenvelden.';
- 'Onvoldoende verankering en aandacht directie voor kwaliteitsambitie door senior-medewerkers.';
- 'Leren van elkaar: Onvoldoende aandacht, verankering en voorbeeldgedrag, door directie en senior-medewerkers.';
- 'Functiegebouw is onvoldoende getoetst op de wensen van medewerkers en de daadwerkelijke behoeften van de kwaliteit nastrevende organisatie.';
- 'Controlemedewerkers zijn te weinig bij opdrachtgever, daarvoor is onvoldoende kritische aandacht senior-medewerkers.'

De Commissie ziet in de 53 maatregelen te weinig zaken terug die de sub 4 genoemde oorzaak adequaat en rechtstreeks adresseren. Wel ziet de Commissie dat meer sturingsmogelijkheden – ook ten aanzien van coaching, begeleiding en review van teamleden – zijn ontstaan doordat diverse kwaliteitsindicatoren door de Werkgroep (appendix 2 bij het werkgroeprapport) en binnen de sector zijn benoemd. Sturingsmechanismen zijn nuttig, maar vormen ook een uiting van een technocratische benadering. Waar het in de teneur van de – met name door de accountantsorganisaties – genoemde oorzaken echter meer om draait, is aandacht. Het persoonsgericht begeleiden en werken.

### Tot slot

Naar de mening van de Commissie wordt met de genoemde voorbeelden de stelling onderbouwd dat de besproken (belangrijke) oorzaken voor de problematiek van en binnen de accountancysector geheel niet, slechts ten dele of indirect in verband kunnen worden gebracht met de 53 voorgestelde maatregelen.

## B. Maatregelen

De Commissie herkent diverse maatregelen die zij nuttig acht. Bijvoorbeeld:

- |     |   |
|-----|---|
| 1.3 | Profilering richting arbeidsmarkt                             |
| 3.6 | Beleggingsbeleid  |
| 3.8 | Pensioenregeling  |
| 4.2 | Controleverklaring gericht aan aandeelhouders en schuldeisers |
| 4.3 | Beoordelingsverklaring bij jaarverslag                        |
| 4.5 | Uitgebreide controleverklaring                                |
| 4.6 | Verstrekken informatie accountant aan aandeelhouders          |

- 4.7 Rapporteren over managementletter
- 4.8 Onderzoek verhogen drempel wettelijke controleplicht
- 4.9 Onderzoek OOB-definitie
- 5.6 Overdracht controledossier
- 5.7 Eindtermen accountantsopleiding
- 5.8 'Doorleven' opleiding
- 5.9 Ter beschikking stellen personeel aan opleidingen
- 7.1 Aanpassing Code Corporate Governance
- 7.2 Aanstellen accountant
- 7.3 Verbreding informatieverstrekking Raad van Commissarissen
- 7.4 – 7.5 Aanpassen verslaggevingsregels
- 7.8 Aanpassen accountantsopleiding

De Commissie acht bijvoorbeeld de maatregelen beginnend met de nummers 4 en 7 op onderdelen nuttig omdat deze de communicatie van de accountant in de richting van het maatschappelijk verkeer verbeteren. Deze maatregelen dragen echter niet, beperkt of slechts indirect bij aan het wegnemen van de oorzaken van de structurele problemen binnen de accountancysector.

Diverse maatregelen op *individueel* niveau bezien acht de Commissie eveneens nuttig. Bijvoorbeeld het opnemen van 'kwaliteit' en 'professioneel-kritische instelling' in de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants.<sup>72</sup> Ook maatregel 4.4 inzake het uitgebreider rapporteren over frauderisico's is nuttig.<sup>73</sup> De oprichting van een onafhankelijk wetenschappelijk onderzoeksinstituut (maatregel 5.10) acht de Commissie eveneens nuttig.

Voorts constateert de Commissie dat er nadrukkelijker aandacht moet zijn voor systeemprikkels die te maken hebben met de inrichting van de accountancysector en accountantsorganisaties. Thans zijn veel maatregelen gericht op het individu (en individuele prikkels), hetgeen onder andere het risico met zich brengt van het ontstaan van een angst-, verzets- en afrekencultuur. Er dient in de toekomst meer balans te ontstaan tussen maatregelen gericht op systeemprikkels en die op individuele prikkels. Concreet houdt dat bijvoorbeeld in dat het naar de mening van de Commissie verstandig is dat naast maatregelen die gericht zijn op het beloningsmodel (individu) er ook maatregelen zijn die verkeerde prikkels in het verdienmodel (organisatie) wegnemen of verkleinen.<sup>74</sup>

**Kortom:** de kritische bevindingen van de Commissie richten zich niet op de maatregelen op zich, maar op de voor een belangrijk deel beperkte of ontbrekende koppeling daarvan aan de oorzaken.

### C. Effecten

Over de verbinding tussen effecten en maatregelen is de Commissie positiever dan over de koppeling van de maatregelen aan de oorzaken.

Ten eerste door de maatregelen in *samenhang* te bezien. Het is positief dat de accountancysector met het ter hand nemen van het totaal aan maatregelen is gericht op met name de beoogde effecten vertrouwensherstel en kwaliteitsverhoging.

Daarnaast zijn bepaalde *groepen* maatregelen er duidelijk op gericht om de OOB-accountantsorganisaties en haar organen meer in te richten volgens de hedendaagse eisen die aan goed bestuur worden gesteld (maatregelen 2.1 tot en met 2.8); dit kan bij een goede werking van de maatregelen een bijdrage leveren aan het

<sup>72</sup> Echter, het NBA-Bestuur heeft besloten deze maatregel niet door te voeren. Zie ook bijlage 5.

<sup>73</sup> De Commissie verwijst in dit verband naar de volgende passage in het rapport van de Werkgroep: '*Niets doen ten aanzien van fraude sluit niet aan bij de verwachting van de maatschappij. Daarom wordt voorgesteld meer aandacht, tijd, mensen en middelen te besteden aan frauderisico's.*' Wat de Commissie in deze maatregel echter mist, is het uitvoeren van een nulmeting zodat in de loop der tijd kan worden getoetst of daadwerkelijk meer aandacht, tijd, mensen en middelen aan fraude wordt besteed.

<sup>74</sup> Zie in dit verband ook bijlage 4.

realiseren van de beoogd effecten. Ook past hier de verwijzing naar het beter in balans brengen van financiële prikkels en andere financiële aspecten gericht op het individu (maatregelen 3.1 tot en met 3.8). Voorts zijn er meerdere *individuele* maatregelen aan te wijzen die een belangrijke bijdrage kunnen en naar verwachting ook zullen leveren aan kwaliteitsverhoging. Bijvoorbeeld goedkeuring door de Raad van Commissarissen van het kwaliteitsbeleid (maatregel 2.3), een bestuurder die zich primair met het kwaliteitsbeleid moet bezighouden (maatregel 2.8), kwaliteit als onderdeel van het promotiebeleid (maatregel 3.2) en de versterking van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (maatregelen 5.3 en 5.4).

Daartegenover staat dat de Commissie van mening is dat de accountancysector extra stappen moet zetten om de andere te realiseren effecten, gericht op het publiek belang en maatschappelijke impact duidelijk(er) zichtbaar te maken. Zo ontbreekt thans een integrale visie binnen de accountancysector en van individuele accountantsorganisaties op wat het 'publiek belang' precies omvat. Accountants kunnen bijvoorbeeld meer zichtbaarheid tonen alsmede maatschappelijke impact hebben als het gaat om onderwerpen waarbij naast een juridische ook een morele component aanwezig is (fiscaliteit, fraude, corruptie).

De Werkgroep heeft aangegeven dat de 53 maatregelen met name zijn gericht op het effectueren van een cultuur- en gedragsverandering. De Commissie constateert echter dat het bij diverse maatregelen (te) moeilijk is om een maatregel nadrukkelijk te plaatsen in het perspectief van gedrags- en cultuurverandering. De Commissie is bovendien van mening dat een dergelijke verandering niet kan worden bereikt met maatregelen alleen, niet met meer wet- en regelgeving, niet met de technocratische benadering van het veranderproces die zij vaak heeft waargenomen. De Commissie is voornemens een longitudinaal onderzoek naar cultuur en gedrag in de accountancysector op te starten om zo beter zicht te krijgen op de daadwerkelijke verandering in cultuur en gedrag in de sector.

**Kortom:** de Commissie ziet het nut van een groot aantal maatregelen als het gaat om effecten zoals kwaliteitsverhoging en herstel van vertrouwen. Ten aanzien van de andere te realiseren effecten – publiek belang, maatschappelijke impact en de gedrags- en cultuurverandering – zijn naar de mening van de Commissie extra stappen nodig.



# Bijlage 3A: Antwoorden uitvraag Commissie op het gebied van de oorzakenanalyse

In navolgend schema is aangegeven per segment wat de uitkomsten zijn van (1) de eigen oorzakenanalyse op kantoor niveau; en (2) in de laatste kolom wordt gemeld welke beelden de kantoren hebben bij de oorzaken die gelden voor de sector als geheel. Het getal tussen haakjes betreft het aantal respondenten.

| Kantoren            | Uitkomst analyse op kantoor niveau   | Sectorale oorzaken  |
|---------------------|--|---|
| Klein-niet-OOB (2)  | Acht men niet van toepassing omdat geen controles worden verricht  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gerichtheid op geldelijk gewin</li> <li>• Afhankelijkheid van opdrachtgever</li> </ul>   |
| Middel niet-OOB (4) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tekortschietende planning van, verbinding tussen, en vastlegging van de verschillende stappen in het audit proces (risicoanalyses, interim, YE, review, conclusies)</li> <li>• Tekortschietende coaching en review op deze snijvlakken</li> <li>• Te weinig kennis en focus in het team</li> <li>• Te weinig aandacht voor de formele aspecten (vastlegging overwegingen en conclusies)</li> </ul> <p>Twee kantoren zijn content met de eigen kwaliteit.</p>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gebrek aan focus op kwaliteit</li> <li>• Gebrek aan coaching van talenten</li> <li>• Gebrek aan innovatie van de assurance 'gereedskapskist'</li> <li>• Gebrek aan verbinding tussen praktijk en toetsers (eigen normen, eigen percepties)</li> <li>• Gebrek aan kennisuitdeling in de sector rondom complexe audit vraagstukken</li> <li>• Onervaren assistenten, veel verloop, inzet standaardwerkprogramma's die onvoldoende op de echte risico's gericht zijn, minimaliseren uren ervaren accountants en eindverantwoordelijk accountant</li> <li>• Werkdruk bij OOB-kantoren, te weinig tijd voor scholing/opleiding en permanente educatie</li> </ul>  |
| Groot niet-OOB (6)  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Te weinig beheersing bedrijfsprocessen (leidt tot inefficiëntie en kwaliteitsverlies)</li> <li>• Onvoldoende taakspecialisatie bij assurance medewerkers. Externe accountants verrichten niet alleen controleopdrachten maar ook samenstellingsopdrachten</li> <li>• Te lage betrokkenheid accountants</li> <li>• Budgetdruk: "commerciële kortingen" hebben invloed op beschikbare uren voor het controleteam</li> <li>• Gebreken in de vaktechnische kennis (theoretisch kader, COS, automatiseringsomgeving)</li> <li>• Te weinig begrip (als onderdeel van de bedrijfscultuur) voor de onafhankelijke en bijzondere positie van de assurance ten opzichte van de andere bedrijfsonderdelen</li> <li>• Onvoldoende documentatie en een onvoldoende professioneel kritische instelling</li> <li>• Uitgevoerde interne onderzoeken en OKB's hebben onvoldoende bijgedragen om gebreken te voorkomen</li> <li>• Te weinig samenwerken en kennis delen (cultuur)</li> <li>• Beheersen groei</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• De belonings- en promotiestructuren te lang en te nadrukkelijk gericht op commerciële vaardigheden en prestaties. Daarbij heeft het leveren van kwaliteit te weinig aandacht gehad</li> <li>• Druk op de tarieven: directies en bestuurders hebben in veel gevallen toch een voorkeur voor lagere prijzen</li> <li>• Ontwikkeling op de arbeidsmarkt: moeilijk om aan voldoende gekwalificeerd personeel te komen</li> <li>• Cultuur in de sector</li> <li>• Slechte communicatie van de sector met het maatschappelijk verkeer</li> <li>• Slap toezicht</li> <li>• Budgetdruk</li> <li>• Onduidelijkheid over begrip 'controlekwaliteit'</li> <li>• Veel ruimte voor eigen interpretatie en veel onzekerheid in de sector over 'waar de lat ligt'. Dit leidt tot oneerlijke concurrentie en een "race-to-the-bottom"</li> </ul> |

| Kantoren    | Uitkomst analyse op kantoorniveau  | Sectorale oorzaken   |
|-------------|--|--|
| OOB (Next5) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Onvoldoende vaktechnische en branche-specifieke kennis en vaardigheden</li> <li>• Cliënt kennis (deels in combinatie met documentatie): ervaring met cliënt komt niet tot uitdrukking in dossier</li> <li>• Beschikbare tijd onvoldoende</li> <li>• Onvoldoende (actieve) betrokkenheid externe accountant versus teambezetting</li> <li>• Onvoldoende procedures/waarborgen wisseling externe accountant.</li> <li>• Onvoldoende PKI bij verschillende posten</li> <li>• Onvoldoende documentatie (inhoud en consistentie) uitgevoerde werkzaamheden</li> <li>• Focus op WTA-opdrachten in plaats van niet WTA-opdrachten (mede als gevolg van onvoldoende bezetting)</li> <li>• Discrepancie aard opdracht subsidievoorwaarden versus feitelijk uitgevoerde werkzaamheden</li> <li>• Verschillende teamwisselingen/onvoldoende waarborg adequate teambezetting</li> <li>• Kwalitatief onvoldoende teambezetting voor complexiteit werkzaamheden</li> <li>• Algemene attitude ten opzichte van interne regels</li> <li>• Druk belaste toppers en comfortabele middenmoot</li> <li>• Commerciële druk waardoor opdrachten worden aangenomen/gecontinueerd zonder beschikbaar geschikt personeel</li> <li>• Focus op andere vormen van dienstverlening (advisering), (management) taken en/of acquisitie</li> <li>• Sturing door de organisatie op commerciële performance van partners</li> <li>• Ambities en kwaliteit van individuele partners</li> <li>• Span-of-control portefeuille partners</li> <li>• Onderschatting van de complexiteit van het vak</li> <li>• (Te) praktische uitleg van norm zoals door NBA wordt gesteld</li> <li>• (Beperkte) investering in opleiding &amp; training</li> <li>• Kwaliteit van individuele medewerkers en partners</li> <li>• Awareness dat dossiers dienst doen als verantwoording/bewijs van de gerechtvaardigdheid van de uit de werkzaamheden getrokken conclusies</li> <li>• In de cultuur verweven pragmatisme</li> <li>• Verloren kennis op partnerniveau doordat kwaliteitsgericht denken niet primaire focus is geweest in het verleden</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verdienmodel</li> <li>• Partnerstructuur</li> <li>• Ongezonde prijsdruk in de sector heeft tot onaanvaardbaar lage controlebudgetten en uitholling van de werkzaamheden geleid</li> <li>• De toenemende regeldruk en regelzucht heeft de focus van veel nieuwe mensen verlegd van professional judgement naar meer compliance gedreven en risicomijdend gedrag</li> <li>• Opleidingscurriculum sluit niet aan bij het verwachtingspatroon gewenste dienstverlening en performance</li> <li>• De samenstelpraktijk valt niet binnen het (primaire) zicht van de toezichthouder AFM, maar binnen dit werkgebied wordt niet altijd in lijn gewerkt met wet- en regelgeving en de geldende gedragscodes</li> <li>• De beschikbaarheid van IT-auditors is zeer beperkt terwijl de vraag groot is</li> <li>• Een (te sterke) verwevenheid van de accountant met de klant</li> <li>• Meer focus op geld verdienen dan op kwaliteit</li> <li>• Wijze van sturing van accountantsorganisaties</li> <li>• Onduidelijkheid over de 'kwaliteitsnorm'</li> <li>• Veel aandacht is uitgegaan naar het optimaliseren van rendement en minder aandacht naar kwaliteit, nadruk is gelegd op standaardisatie van de controle, hierdoor is de professioneel kritische instelling van beroepsbeoefenaren aangetast</li> <li>• De samenvoeging met andere zelfstandige beroepsbeoefenaren (zonder maatschappelijke rol) stelt het publieke belang niet steeds centraal gesteld in de aansturing</li> <li>• Kwaliteit is echter geen eenduidig begrip en moet worden afgeleid uit de (overwegend) conceptuele beroepsreggeving</li> <li>• Onduidelijkheid over uitleg en normstelling door AFM, leidt tot angst binnen de sector. De verwachtingen van de toezichthouder liggen op een strikte toepassing van de beroepsreggeving (normatief), het accountantsberoep blijft echter een intellectueel professioneel beroep</li> <li>• Een accountant die werkt met een relatief hoge materialiteit, weinig risico's ziet en veel steunt op de werkzaamheden van de cliënt kan goedkoper offeren dan de collega die uitgaat van een lagere materialiteit, veel beren op de weg ziet en niet vertrouwt op de werkzaamheden die de cliënt zelf verricht. Dit leidt tot oneerlijke concurrentie en een "race-to-the-bottom"</li> </ul> |

| Kantoren    | Uitkomst analyse op kantoorniveau  | Sectorale oorzaken |
|-------------|--|--------------------|
| OOB (Next5) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beleidsmatige focus op cliënt, waardoor minder aandacht voor PKI door de accountant en onafhankelijkheid (het publieke belang)</li> <li>• Maatschapscultuur – van oudsher voortgezet</li> <li>• Partner model</li> <li>• Onvoldoende aansturing/coaching/review door de partner</li> <li>• Verwevenheid met non-audit organisatie te groot, versnipperde operationele leiding (matrixstructuur)</li> <li>• Kwaliteitscultuur: Onvoldoende aandacht door directie en onvoldoende sturing/advisering vanuit de HR-discipline</li> <li>• Medewerkers voelen zich onvoldoende gesteund door directie en senior-medewerkers om positie in te nemen jegens opdrachtgevers of interne krachtenvelden</li> <li>• Onvoldoende verankering en aandacht directie voor kwaliteitsambitie door senior-medewerkers</li> <li>• Leren van elkaar: Onvoldoende aandacht, verankering en voorbeeldgedrag, door directie en senior-medewerkers</li> <li>• Bestaande prestatie management heeft onvoldoende oog voor het belang van sturing op kwaliteit</li> <li>• Onvoldoende coaching en aansturing van externe accountant vanuit directie en HR-discipline</li> <li>• Functiegebouw is onvoldoende getoetst op de wensen van medewerkers en de daadwerkelijke behoeften van de kwaliteit nastrevende organisatie</li> <li>• Onvoldoende zelfreflectie door directie en raad van commissarissen</li> <li>• Controlemedewerkers zijn te weinig bij opdrachtgever, daarvoor is onvoldoende kritische aandacht senior-medewerkers</li> <li>• Geen eenduidig systeem voor procesmanagement opdrachten</li> </ul> |                    |

| Kantoren     | Uitkomst analyse op kantooniveau   | Sectorale oorzaken  |
|--------------|--|---|
| OOB ('Big4') | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Professionele houding en mindset</li> <li>• Werkdruk en time-management (groot aantal proposals, transitie nieuwe klanten, kwaliteitsagenda)</li> <li>• Een vanuit pragmatiek ingegeven focus op het eindresultaat, wat kan leiden tot het onbedoeld overslaan van relevante stappen uit de weg (o.b.v. COS) daar naartoe en gebrek aan consistentie in de dossiervorming</li> <li>• Niet adequaat procesmanagement</li> <li>• Onvoldoende dialoog over deadlines</li> <li>• Centrale boodschappen worden onvoldoende gehoord, begrepen of gelezen</li> <li>• Samenwerking met IT audit onvoldoende</li> <li>• Gebrek aan vaktechnische kennis</li> <li>• Controles vereisen een meer flexibele planning (te weinig capaciteit in bepaalde functies of voor bepaalde klanten)</li> <li>• Cultuur en gedrag moeten veranderen om een duurzame kwaliteitsverbetering te kunnen realiseren.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Een mondigere maatschappij waarin de verwachtingen ten aanzien van de accountant zijn veranderd</li> <li>• Verschillende verwachtingskloven: 1) de gerechtvaardigde verwachting van het maatschappelijk verkeer dat de accountant zijn of haar werk conform de geldende wet- en regelgeving verricht, en 2) ongerechtvaardigde verwachtingen die de accountant veel moeilijker kan waarmaken</li> <li>• De economische neergang leidt bij cliënten tot herziening relatie met externe accountant te herzien: audit fee en diepgang van werkzaamheden onder druk</li> <li>• Een buitenwereld die accountants meer en meer agressief (<i>juridisch</i>) aanspreekt met gebruik van <i>hindsight bias</i></li> <li>• De <i>War for Talent</i> waarbij de sector zich inspant voor de werving van schaars gekwalificeerde RA-talenten</li> </ul> |

## Bijlage 3B: Oorzaken volgens rapport *In het Publiek Belang* (25 september 2014)

1. Gebrek aan discipline in de raadpleging en toepassing van actuele controle- en overige standaarden en elementaire vakprincipes, waaronder documentatie, en het in detail doorgronden en toepassen van de van toepassing zijnde verslaggevingsvereisten.
2. Het onvoldoende doorgronden van de bedrijfsprocessen en de interne beheersing van de gecontroleerde (waaronder IT), hetgeen kan leiden tot zwakke plekken in de controle.
3. Het teveel gericht zijn op informatie die een post of standpunt onderbouwt, in plaats van informatie die dit ontkracht (professioneel-kritische instelling).
4. Het onvoldoende creëren van interne tegenspraak en diepgaande review, waaronder effectieve OKB procedures.
5. Onvoldoende inzet van mensen van het juiste niveau op een opdracht (partners, directors, experts).
6. Onvoldoende tijd en aandacht voor coaching, begeleiding en review van teamleden.

# Bijlage 3C: Oorzaken volgens AFM-rapport

## (25 september 2014)

### Accountant

1. De externe accountant heeft zijn controletechnische kennis onjuist toegepast.
2. De externe accountant heeft inschattingfouten gemaakt.
3. De externe accountant heeft onvoldoende toezicht gehouden op het controleteam en de werkzaamheden van het controleteam onvoldoende beoordeeld.
4. De externe accountant is zelf niet voldoende of pas laat betrokken geweest bij de uitvoering van de controle.
5. De externe accountant heeft te veel gesteund op de interne controleafdeling van de controlecliënt, zonder voldoende eigen werkzaamheden te verrichten.
6. De externe accountant en de OKB'er hebben zich te veel gericht op de hoofdlijnen en het eindresultaat van de controle zonder tijdig details te raadplegen van actuele controlestandaarden.
7. De externe accountant heeft zich in de controle te veel gebaseerd op zijn algemene kennis van de sector en de cliënt en niet op de actuele en specifieke risico's.
8. De externe accountant kent de bedrijfsprocessen van de cliënt alleen op een te hoog niveau.
9. De externe accountant heeft niet vroegtijdig deskundigen (bijvoorbeeld ITspecialisten) betrokken bij de opzet van de controle om de prijs van de controle laag te houden.
10. Het controleteam heeft een onvoldoende professioneel-kritische houding gehad.

### Organisatie - Stelsel van kwaliteitsbeheersing, Kwaliteitsbeleid

11. Er is geen cultuur geweest van elkaar aanspreken op het nakomen van afspraken.
12. De accountantsorganisatie is haar kernwaarden uit het oog verloren.
13. In de controles is te veel gewerkt vanuit de vraag 'Klopt het?' in plaats van 'Deugt het?'

### Personeelsbeleid

14. De externe accountant was voor het eerste jaar betrokken bij de desbetreffende controle.
15. De externe accountant was verantwoordelijk voor te veel opdrachten.
16. Het controleteam moest in korte tijd meerdere controles verrichten in dezelfde sector.
17. Tijdens de uitvoering van de controle zijn wisselingen geweest van teamleden.
18. Het controleteam heeft onvoldoende documentatiediscipline gehad, waardoor in de review door de externe accountant tekortkomingen niet zijn geconstateerd.

### Kennis

19. De externe accountant had onvoldoende kennis van het specifieke stelsel van financiële verslaggeving.
20. Door verdergaande automatisering was steeds minder sprake van communicatie tussen de senior leden en de junior leden in het controleteam en heeft minder 'training on the job' plaatsgevonden.

### Standaarden

21. De accountantsorganisatie heeft geen eenduidige standaard voor toepassing van de controleaanpak en de dossiervorming.
22. Binnen de accountantsorganisatie heeft gedegen project- of procesmanagement ontbroken.

### Interne kwaliteitsbewaking

23. De externe accountant was zich niet bewust van het feit dat de kwaliteit van zijn controles onvoldoende was, omdat zijn controles altijd relatief positief zijn beoordeeld in OKB's en interne kwaliteitsonderzoeken.

### Omgeving

24. De cliënt heeft niet tijdig informatie van voldoende kwaliteit opgeleverd voor de controle.

# Bijlage 4: Nadere inkleuring 'wicked problems'

## Vooraf

In de rapportage worden door de Commissie enige 'wicked problems' genoemd.<sup>75</sup> De achtergrond daarvan wordt in deze bijlage uitgelegd. De Commissie neemt (nog) geen standpunt in ten aanzien van de uitwerking van de aangehaalde problematiek, maar agendeert deze omdat het problematiek betreft die binnen de accountancy-sector bij het zoeken naar structurele oplossingen niet onbesproken kan blijven.

'Wicked problems' zijn in het rapport als volgt gedefinieerd: 'problemen, vraagstukken, onderwerpen of thema's die zeer moeilijk of niet bespreekbaar dan wel oplosbaar zijn'. Daarbij wordt benadrukt dat het er allereerst om gaat dat de problematiek bespreekbaar wordt gemaakt. Pas daarna kom je toe aan het zoeken naar oplossingen.

De Commissie gaat in deze nota in op de volgende 'wicked problems':

1. Verdien- en businessmodel.
2. Het partnermodel en het intern verrekenmodel.
3. De balans tussen cliëntbelang en publiek belang.
4. Fraude.
5. Kwaliteit.
6. Marktordening en marktwerking.

## Relatie met oorzakenanalyses en maatregelen

De Commissie hecht veel belang aan het bespreekbaar maken van de in deze bijlage aan de orde gestelde thematiek. Met name omdat meerdere onderdelen daarvan in de uitvraag door de Commissie bij de kantoren worden genoemd bij de vraag naar de oorzaken voor problemen binnen het eigen kantoor respectievelijk binnen de sector. Maar ook omdat de Commissie een aantal van deze aspecten niet of niet diepgaand genoeg besproken acht in het rapport van de Werkgroep, waardoor de oorzaken en de 53 voorgestelde maatregelen vaak onvoldoende met elkaar in verband staan.

Door de kantoren genoemde oorzaken<sup>76</sup> die in deze bijlage ook – soms overigens iets anders geformuleerd – aan de orde worden gesteld zijn onder meer:

- te weinig begrip (als onderdeel van de bedrijfscultuur) voor de onafhankelijke en bijzondere positie van assurancetak ten opzichte van de andere bedrijfsonderdelen;
- gebrek aan innovatie van de assurance 'gereedschapskist';
- onduidelijkheid over het begrip controlekwaliteit;
- focus op andere vormen van dienstverlening (advisering);
- verdienmodel;
- partnermodel;
- meer focus op geld verdienen dan op kwaliteit;
- wijze van sturing van accountantsorganisaties;

75 Zie voor literatuur over dit onderwerp bijvoorbeeld:

- *Building Shared Understanding of Wicked Problems*, interview met Jeff Conklin in Rotman Magazine, winter 2009, hoofdstuk 1;
- *Wicked Problems & Social Complexity* uit Conklin, J., *Dialogue Mapping: Building Shared Understanding of Wicked Problems*, USA: Wiley, oktober 2005;
- Rittel, H.W.J., Webber, M.M., *Dilemmas in a General Theory of Planning*, modification of a paper presented to the Panel on Policy Sciences, American Association for the Advancement of Science, Boston, december 1969.

76 Zie in dit verband ook bijlage 3 bij het rapport.

- veel aandacht is uitgegaan naar het optimaliseren van rendement;
- de samenvoeging met andere zelfstandige beroepsbeoefenaren (zonder maatschappelijke rol) stelt het publiek belang niet steeds centraal in de aansturing;
- maatschapscultuur;
- slechte communicatie van de sector met het maatschappelijk verkeer;
- een (te sterke) verwevenheid van de accountant met de cliënt;
- beleidsmatige focus op de cliënt, waardoor minder aandacht voor aspecten die in het publiek belang zijn.

De Commissie heeft deze lijst aangevuld met inzichten vanuit de twee rondetafel-bijeenkomsten met belanghebbenden, de afgenomen interviews en literatuur. Daaruit zijn de hierna te behandelen ‘wicked problems’ voortgevloeid, waarbij mogelijke bespreekpunten en voorbeelden zijn aangegeven.

## 1. Verdien- en businessmodel

### **De effecten van het verdienen- en businessmodel op gedrag en cultuur binnen organisaties waarin naast de wettelijke verplichte accountantscontrole ook andere diensten worden uitgevoerd.**

Voordat de Commissie zelf op dit punt reflecteert stelt zij vast dat het onderwerp ‘verdienmodel’ in het rapport *In het Publiek Belang* met name aan de orde komt op pagina 51/52. Daar worden vier maatregelen nadrukkelijk aan het verdienenmodel gekoppeld, te weten:

- Benoeming en betaling van de accountant (door RvC).
- Combinatie van controle en advies (groter bereik verboden combinaties dienstverlening door uitbreiding OOB-definitie).
- Leverage model (focus op kwaliteitsindicatoren).
- Beloning en concurrentie op kwaliteit (focus op kwaliteitsindicatoren).

De Commissie stelt vast dat de eerste twee punten relatief weinig te maken hebben met de keuzes door accountantsorganisaties ten aanzien van het verdienen- en businessmodel. De laatste twee punten gaan over het effect ‘kwaliteit’, deze raken ten dele het verdienenmodel maar raken niet het hart daarvan.

Voorbeelden van bespreekpunten zijn:

- het *verdien- & businessmodel* is onderdeel van een op winst gerichte ondernemingscultuur. Deze cultuur heeft zich in de afgelopen decennia jaar ontwikkeld naar een te grote focus op resultaat- en partnerfee. Dat heeft zich mede vertaald in bijvoorbeeld het sturen op een verhoging van de *leverage*<sup>77</sup>, bezuinigingen<sup>78</sup> als het economisch tij tegen zit, budgetdruk en dergelijke;
- het afgesproken *budget* is leidend in de controle. Gebleken – uit de eigen oorzakenanalyses van de accountantsorganisaties – is dat dit bij overschrijding tot druk aanleiding geeft en tot verkeerde keuzes. Ook fraudesignalen kunnen leiden tot extra werk en budgetdruk;
- het *verdien- & businessmodel* is cliëntgericht (dat wil zeggen: de betalende cliënt wordt gezien als de voornaamste opdrachtgever). Bij de wettelijke controle gaat het echter om het bredere maatschappelijke verkeer, waaronder de cliënt, en het dienen van het publiek belang. Die notie leeft echter beperkt binnen de gehele kantoororganisatie waarin ook adviseurs zitten die vanuit een andere cultuur komen en meer op winst maken zijn gericht;

<sup>77</sup> *Leverage* heeft betrekking op het aantal medewerkers dat een partner aanstuurt.

<sup>78</sup> Bezuinigen is weliswaar een normale maatregel als het economisch minder gaat. Waar het hier echter om gaat is dat de bezuinigen vooral betrekking hebben gehad op beloningen en emolumenten van medewerkers en erop was gericht om de partnerfee minimaal op gelijke hoogte te houden.



- onderdeel van het *businessmodel* is het multidisciplinaire kantoorconcept. Dat maakt dat er veel regels en verboden nodig zijn op het gebied van onafhankelijkheid. Dat is 'pleisters plakken' terwijl bijvoorbeeld het *audit only* concept een alternatief zou kunnen zijn. De discussie daarover (het bespreekbaar maken) wordt vermeden; de spanning in het kantoormodel tussen adviseurs en de accountants (in het kader van de wettelijke controle).<sup>79</sup> Tussen deze bloedgroepen blijken regelmatig (cultuur)verschillen te bestaan, bijvoorbeeld als het gaat om het omgaan met cliëntbelang (staat bij adviseurs voorop) versus het publiek belang (staat bij de wettelijke controle voorop). Dat kan zich uiten in discussies over onderwerpen waarbij de vraag niet alleen speelt of een handelwijze (juridisch) klopt, maar ook of deze deugt

Voorts constateert de Commissie dat een deel van de 53 maatregelen is gericht op het individu en gaat over individuele gedragsprikkelers. Maar welke maatregelen zijn nu gericht op de kern van het wezen en de cultuur van de kantoororganisatie en op systeemprikkels? Simpel gezegd: de Commissie ziet wel nadrukkelijk maatregelen ten aanzien van beloningsmodel, maar geen duidelijke maatregelen met betrekking tot het verdienmodel. De maatregelen met betrekking tot de governance van de kantoororganisatie, waaronder de instelling van een Raad van Commissarissen bij OOB-organisaties, kunnen in dit verband overigens een nuttige bijdrage leveren aan het mitigeren van risico's en ongewenste effecten. Zij nemen de mogelijke risico's en ongewenste effecten echter niet weg en raken niet de kern.

Dat er meer aandacht nodig is voor systeemprikkels binnen de kantoororganisatie blijkt ook uit de in het werkgroeprapport genoemde (zie pagina 24), maar in de maatregelen onvoldoende geadresseerde, oorzaken. Namelijk:

- onvoldoende creatie interne tegenspraak en review (kost tijd en geld, niet altijd in belang van klant, brengt fouten naar boven);
- onvoldoende inzet van mensen op juiste niveau (dat los je niet op met een kwaliteitsindicator);
- onvoldoende tijd en aandacht voor coaching, begeleiding en review van teamleden (gaat in feite over het meester-gezel model dat is verlaten en in ere hersteld zou moeten worden).

Voor de niet-OOB accountantsorganisaties geldt dat:

- de klant in het MKB nog veel dichter bij de accountant staat dan in het topsegment. Dit geeft spanning ten aanzien van het dienen van het publiek belang en op het gebied van onafhankelijkheid;
- de wettelijke controle vanuit het perspectief van de opdrachtgever vaak een '*commodity*' ('moetje') is en van weinig toegevoegde waarde. Dit is een wezenlijk punt voor discussie, maar die discussie is er niet of nauwelijks.

## 2. Het partnermodel en het intern verrekenmodel<sup>80</sup>

**Het partnermodel en het intern verrekenmodel tussen de advies- en controlepraktijk. Daarbij hoort het meenemen van de (regelmatig gespannen) relatie tussen de controle- en adviespraktijk binnen één organisatie.**

Voorbeelden van bespreekpunten zijn:

- dat er binnen kantoororganisaties bij de adviseurs van nature meer aandacht is voor partnerfee dan voor het publiek belang (aspect verrekenmodel). Bij de bespreking (hiervoor) van het verdien- en businessmodel

<sup>79</sup> In dit verband is het noemenswaardig dat in het recente transparantievorslag van Deloitte (2015/2016) wordt gerefereerd aan het spanningsveld tussen controlerend accountants en zij die adviesdiensten verlenen. De referentie staat in het verslag van de Commissie Publiek Belang, maar zou uiteraard ook op bestuursniveau en elders binnen de sector nadrukkelijk bespreekbaar moeten worden gemaakt.

<sup>80</sup> Een voorbeeld van het bespreekbaar maken betreft de volgende passage in een FD-interview met KPMG-bestuursvoorzitter Röell (11 juli 2016): '*De klassieke partnerstructuur staat wat Röell betreft dus ter discussie. Ook om andere redenen. 'Ik vraag mij af of het partnermodel wel past bij een organisatie die het publieke vertrouwen moet dienen.' Vanuit het oogpunt van risicobeheersing is het bedrijfsmatige model met een hiërarchische structuur meer geëigend.'*

De Commissie acht het nuttig dat de heer Röell deze thematiek heeft genoemd, maar constateert ook dat het nog geen duidelijke discussie binnen de beroepsgroep op gang heeft gebracht.

gaat het erom dat dat zijn vertaling heeft naar het klantbelang/publiek belang. Bij het partnermodel en het intern verrekenmodel gaat het om iets anders, namelijk dat de aandacht voor partnerfee zich onder meer uit in discussies over het al dan niet noodzakelijk zijn van investeringen in kwaliteitsborgingssystemen, kosten van toezicht en compliance en dergelijke (aspect verrekenmodel). Dat zijn discussies die invloed hebben op aspecten zoals kwaliteit en het dienen van het publiek belang;

- maar ook in de te maken opleidingskosten en het investeren in innovaties (verrekenmodel);
- het partnermodel noopt voorts niet altijd en niet voor iedereen tot het doen van de juiste investeringen (opleidingen, innovatie) op het juiste moment. Zo kunnen er discussies ontstaan tussen oude (en op korte termijn uittrekkende) en nieuwe partners: zijn oude partners wel bereid investeringen te doen in de toekomst van de jonge partners?;
- partners zijn ondernemers en daarmee per definitie commercieel gedreven. Maar wat is de betekenis daarvan bij de wettelijke controle die gericht dient te zijn op het publiek belang?;
- en in het verlengde: welke beloning is toereikend voor de uitvoering van een wettelijke taak?

Specifiek voor het MKB (niet-OOB) is dat de klantrelatie hechter is, het belang van advisering door de accountant groter is (steunpilaar en sparringpartner) en dat veel regels inzake onafhankelijkheid niet voor de accountant gelden, hetgeen het risico meebrengt dat de accountant vooral de klantbelangen gaat dienen. Klantverlies impliceert namelijk direct omzet- en resultaatverlies.

### 3. Balans tussen cliëntbelang en publiek belang

**Het vinden van een evenwichtige en geloofwaardige balans tussen cliëntbelang en publiek belang. Het feit dat de gecontroleerde cliënt de accountant voor zijn diensten compenseert blijft voor velen in het maatschappelijk verkeer een voortdurend punt van aandacht en discussie.**

Voorbeelden van bespreekpunten zijn:

- het gebrek aan een integrale visie op de inhoud en betekenis van het publiek belang;
- een discussie over het thema *'wie de rekening betaalt, bepaalt'*;
- alternatieven van opdrachtgeverschap;
- het geven van een antwoord op een door de Werkgroep geopperde oorzaak (pagina 24 werkgroeprapport), namelijk: de gerichtheid van de accountant op informatie die een post of standpunt onderbouwt, in plaats van informatie die ontkracht;
- het niet behandelen van (en derhalve geen of onvoldoende lering trekken uit) een reeks aan incidenten waar klantbelang lijkt te zijn voorgegaan op het publiek belang (daar passen zaken als DSB, E-concern, Landis en Vestia).

En voor de niet-OOB organisaties: de vraag of het niet van toepassing zijn van de gedetailleerde onafhankelijkheidsregels wel of geen ruimte geeft om bepaalde dienstencombinaties aan te bieden.

### 4. Fraude

**De benadering door en de rol van de accountant ten aanzien van het fraudevraagstuk.**

Voorbeelden van bespreekpunten zijn:

- de werkgroep spreekt in het rapport over een 'halfslachtige benadering' van het fraudevraagstuk, maar is de maatregel waarmee zij komt eigenlijk ook niet halfslachtig?;
- zo wordt het fraudevraagstuk verengd tot een vraagstuk over *frauderisico's*;
- de maatregel *'meer aandacht, tijd, mensen en middelen'* is door de werkgroep noch de kantoren duidelijk ingevuld. Onder meer omdat een duidelijke nulmeting achterwege is gelaten en niet is ingekleurd waar dat *'meer'* dan precies uit bestaat;

- bij fraude zou de vraag aan de orde kunnen worden gesteld – zoals de PCAOB in het begin van deze eeuw deed – of de controlerend accountant niet wat meer forensische technieken in de controle zou moeten toepassen;
- een onderzoek naar de toepassing en naleving van de fraude- en witwasmeldplicht;
- het gaat bij dit onderwerp ook over de vraag wat wel en niet deugt. Te denken valt aan bepaalde fiscaal gedreven constructies, verhullingsconstructies, de omgang met en beoordeling van commissiebetalingen en dergelijke;
- maar ook over de vraag of er binnen een kantoororganisatie ten aanzien van dergelijke vraagstukken een verschil in benadering mag zijn tussen de uitvoerders van de wettelijke controle en andersoortigen.

In het MKB komt het punt van fiscale fraude (omzetverzwijgingen, zwarte kas, zwarte loonbetalingen) nog vaker voor en dienen frauderisico's nog meer aandacht te krijgen. Hetgeen niet de staande praktijk is.

## 5. Kwaliteit

### Onvoldoende eenduidigheid over het begrip en de duiding van (audit)kwaliteit.

Voorbeelden van bespreekpunten zijn:

- accountants definiëren de kwaliteit veelal vanuit hun eigen kwaliteitsbegrip en de eigen regels. Meer oog voor de maatschappelijke invulling van het kwaliteitsbegrip ontbreekt in de discussie;
- accountants brengen in de discussie beperkt de dimensie in dat de regels waaraan de toezichthouder toetst, vooral regels zijn die *vanuit* het beroep zijn opgesteld. Welke gevolgen heeft dit en welke betekenis heeft dit bij de toetsing van kwaliteit?;
- de discussie wordt gevoerd als een discussie over kwaliteit, terwijl het in de toezichtsrapporten in feite vooral gaat om het aspect verwaarlozing van de vaktechniek. De Werkgroep noemt dit nadrukkelijk als één van de zes oorzaken (pagina 24 werkgroeprapport): *'gebrek aan discipline in de raadpleging en toepassing van actuele controle- en overige standaarden en elementaire vakprincipes, waaronder documentatie, en het in detail doorgronden en toepassen van de van toepassing zijnde verslaggevingsstandaarden'*;
- maar ook de tweede door de werkgroep genoemde oorzaak gaat over de invulling van kwaliteit, namelijk: *'het onvoldoende doorgronden van de bedrijfsprocessen en de interne beheersing van de gecontroleerde (waaronder IT), hetgeen kan leiden tot zwakke plekken in de controle'*.

De laatste twee punten hebben met name betekenis voor de 'oude garde' binnen de kantoren. Maar de maatregelen zien vooral op de jonge garde.

## 6. Marktordening en marktwerking

### De gevolgen van de marktordening (oligopolie 'Big4') en beperkte marktwerking.

Voorbeelden van bespreekpunten zijn:

- in de discussies wordt nauwelijks aandacht geschonken aan de negatieve effecten van het oligopolie van de 'Big4' en tevens dat er nauwelijks marktdynamiek is tussen de 'Big4' en 'Next5' en evenmin tussen OOB/niet-OOB;
- eurocommissaris Barnier spreekt in dit verband in zijn *Green Paper* over de 'Big4' – althans met betrekking tot het auditdeel daarvan – als systeemorganisaties en systeemrisico's. Systeemorganisaties mogen niet 'omvallen' hetgeen – net als in de bancaire sector – tot ongewenst risicogedrag (*'moral hazard'*) kan leiden;
- er wordt onvoldoende aandacht geschonken aan de schaalgrootte die in het niet-OOB-segment noodzakelijk is om aan alle kwaliteitseisen te voldoen.

# Bijlage 5: Nadere inkleuring 'The system fights back'

## Context

Uit de interviews die de Commissie heeft gehouden evenals uit een aantal publicaties blijkt dat de sector zich met al haar gewoonten en relaties als een remmende factor voordoet ten aanzien van een aantal onderdelen van en maatregelen in het veranderproces. Bij veranderingsprocessen – die bijna altijd enige weerstand oproepen – is dit een bekend verschijnsel, dat bekend staat onder de naam *'the system fights back'*. Hieronder heeft de Commissie een aantal voorbeelden opgenomen van dit verschijnsel.

Het verschijnsel doet zich voor wanneer een ingezette (positieve) verandering teniet wordt gedaan doordat de weerstand tegen die verandering binnen het systeem waarin de verandering plaats vindt, (te) groot blijkt. Een neveneffect van *'the system fights back'* kan zijn dat door het uitblijven of terugdraaien van een verandering het beeld ontstaat dat de wil tot veranderen ontbreekt. In dat geval verslechtert de situatie mogelijk zelfs.

In het geval van de accountancysector heeft de Commissie concrete voorbeelden van het verschijnsel waargenomen. Een aantal daarvan wordt in deze bijlage besproken.

## A. Kwaliteit en professioneel-kritische instelling (niet) in de VGBA

De Werkgroep heeft in het rapport *In het Publiek Belang* in maatregel 1.2 voorgesteld om de begrippen 'kwaliteit' en 'professioneel kritische instelling' prominent op te nemen in de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA). De Werkgroep motiveert de keuze voor deze maatregel onder meer door erop te wijzen dat *'de sector [daardoor] zowel richting potentiële werknemers als binnen de bestaande organisaties benadrukt waar wij voor staan' en voorts 'dat het kan helpen bij het realiseren van een cultuurverandering'*. De Werkgroep realiseert zich dat de begrippen in de praktijk verder *'handen en voeten'* dienen te krijgen en dat de invulling ervan in de tijd zal veranderen, hetgeen echter *'van minder belang is dan het committeren aan deze kernwaarden'*.

Het NBA-bestuur heeft echter het besluit genomen deze maatregel niet door te voeren. Daarbij wordt verwezen naar een advies van het Adviescollege voor Beroepsreglementering en een bijeenkomst met twintig belangstellenden. Voorts worden door het NBA-bestuur enige inhoudelijke argumenten gegeven om kwaliteit (dit zou overlappen met het begrip *'goede beroepsbeoefening'*) en professioneel-kritische instelling (hier zou het risico van *'begripsverwarring'* bestaan) niet in de VGBA op te nemen.

De Commissie deelt deze keuze van het NBA-bestuur niet en stelt zich achter de door de Werkgroep voorgestelde maatregel om de begrippen 'kwaliteit' en 'professioneel-kritische instelling' wél in de VGBA op te nemen. De problemen die het Adviescollege voor Beroepsreglementering en het NBA-bestuur zien, zijn oplosbaar.

De Commissie ziet opname van de genoemde kernbegrippen in de 'grondwet' van en voor accountants als een belangrijke maatregel die in het publiek belang is en aan vertrouwensherstel kan bijdragen. Van een beroep dat stelt het begrip 'kwaliteit' centraal te stellen en voor het stimuleren van een 'professioneel-kritische instelling' verplichte cursussen organiseert, mag het maatschappelijk verkeer verwachten dat deze begrippen in de grondwet worden opgenomen.

Bovendien speelt het thema 'aansprakelijkheid' tegen de achtergrond van onderwerpen als kwaliteit en professioneel-kritische instelling. Het leveren van onvoldoende kwaliteit alsmede het uitvoeren van een controle zonder de vereiste professioneel-kritische instelling kan leiden tot schade voor derden die deze mogelijk willen verhalen op de accountant. Het aspect aansprakelijkheid en het daarbij in het geding zijnde publiek belang is niet zichtbaar meegewogen in de besluitvorming van het NBA-bestuur (om kwaliteit en professioneel-kritische instelling uiteindelijk toch niet in de VGBA op te nemen), hetgeen naar de mening van de Commissie wel mocht worden verwacht.

Daar waar accountantsorganisaties en de NBA als beroepsorganisatie zich in september 2014 nog integraal achter het werkgroeprapport schaarde, betreft dit een voorbeeld van het desondanks vasthouden aan de oude situatie.

## **B. Fraude**

Fraude vormt binnen en voor het accountantsberoep een 'hete aardappel' (en dat geldt overigens ook voor het onderwerp dreigende discontinuïteit van ondernemingen). Het accountantsberoep worstelt daar allang mee. De Werkgroep spreekt in dit verband over *'een halfslachtige benadering van het fraudevraagstuk binnen de huidige regelgeving'*.

Dit terwijl het evident is dat de accountant een belangrijke (poortwachters)rol heeft als het gaat om fraude. Dat blijkt uit de meldplicht fraude ex artikel 26 lid 2 Wet toezicht accountantsorganisaties, maar ook uit kapstokbepalingen in de controlestandaarden die aangeven dat de controle erop is gericht *'een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of fouten'* (NV COS, paragraaf 11 sub a). In het werkgroeprapport wordt voorgesteld om *'meer aandacht, tijd, mensen en middelen'* te besteden aan frauderisico's.

Allereerst constateert de Commissie dat in de concrete door de Werkgroep voorgestelde maatregel inzake fraude (4.4) de notie van *'meer aandacht, tijd, mensen en middelen'* verloren is gegaan. De uitvraag van de Commissie toont dat de (logische) vraag naar een nulmeting inzake de beginstand qua inzet van aandacht, tijd, mensen en middelen door accountantsorganisaties niet of nauwelijks concreet is beantwoord. Echte nulmetingen zijn er niet geweest.

Voorts heeft een NBA-Werkgroep inmiddels een consultatiedocument uitgebracht inzake het fraudeonderwerp. Daarin worden veelal bekende vraagstukken weergegeven die rond het fraudethema spelen, maar oplossingsrichtingen worden nog niet duidelijk gegeven.

De Commissie constateert dat twee jaar na de verschijningsdatum van het rapport *In het Publiek Belang* nog nauwelijks voortgang is geboekt met het maatschappelijk belangrijke onderwerp fraude.

## **C. Raad van Commissarissen**

Een voorbeeld van het verschil tussen de *opzet* en de *werking* van maatregelen, nam de Commissie waar aangaande het thema Raad van Commissarissen bij OOB-accountantsorganisaties. De maatregel om bij bepaalde accountantsorganisaties een raad van Commissarissen in te voeren is opgenomen als maatregel 2.1 in het rapport *In het Publiek Belang*, overigens na een eerder voorstel daartoe van de AFM in 2013.

Bij de instelling van een Raad van Commissarissen gaat het om de bemensing van de Raad, maar uiteraard ook om het concrete handelen. De Commissie heeft een negatief voorbeeld van concreet handelen waargenomen als het gaat om een 'Big4-organisatie', namelijk in een situatie waar het voorbeeldgedrag als sector van belang is.

In het kader van roulatie van accountant door een 'Big4'-organisatie, werd door deze een nieuwe accountant gezocht en na een selectieproces gevonden.<sup>81</sup> Deze plaatste echter belangrijke kanttekeningen bij een bepaalde verslaggevingsmethodiek (het al dan niet consolideren van een entiteit waarbij aspecten ten aanzien van de verwerking van goodwill speelt), waarna de 'Big4'-organisatie met steun van de Raad van Commissarissen besloot bij de oude accountant te blijven. Waar de Raad van Commissarissen accountantsroulatie – die overigens voor de 'Big4'-organisatie niet verplicht is – eerst *'logisch en verstandig'* noemde, werd deze niet doorgezet.

---

81 Brief Raad van Commissarissen aan partners Deloitte, 18 augustus 2015.

Omdat de beoogde nieuwe accountant de tot dan toe gehanteerde verslaggevingsmethodiek '*vermoedelijk niet ondersteunde*'. Daarop adviseerde de Audit Commissie negatief over de accountantsroulatie, omdat het hantieren van een andere verslaggevingsmethodiek '*niet goed verdedigbaar en evenmin wenselijk werd geacht*'.<sup>82</sup>

Het systeem van accountantsroulatie kan juist (onder meer) gebreken in verslaggevingsstandaarden naar boven brengen. Indien dat plaatsheeft hoort een Raad van Commissarissen de kritiek van de nieuwe accountant te onderzoeken en met een adequaat inhoudelijk oordeel te komen. Dit klemmt in casu des te meer nu het thema een verschil in zienswijze tussen accountants betrof die betrekking heeft op goodwill, een maatregel die ook in het rapport van de Werkgroep wordt besproken. Juist van een accountantsorganisatie, en juist van haar Raad van Commissarissen, mag worden verwacht dat die serieus met roulatie omgaat en hierin het goede voorbeeld geeft.

---

82 In 2016 heeft de 'Big4'-organisatie – na enige juridische transacties – alsnog gekozen voor consolidatie en een andere verwerking van de goodwill, met materiële effecten in de jaarrekening ten aanzien van de vermogenssamenstelling van de organisatie.

# Bijlage 6: Nadere inkleuring 'Veranderaanpak'

Deze bijlage heeft tot doel het onderwerp 'Veranderaanpak' (hoofdstuk E) nader toe te lichten.

## Veranderproces en verandervisie

De Commissie beseft dat het door de accountancysector ingezette veranderproces, dat onder meer is gericht op een fundamentele cultuur- en gedragsverandering, aanzienlijke inspanningen vergt in aandacht, tijd, mensen en middelen. De Commissie merkt op dat het niet realistisch is te veronderstellen dat alle maatregelen, als onderdeel van het veranderproces, reeds nu al effectief werken. Met name het bereiken van een daadwerkelijke en duurzame cultuur- en gedragsverandering vraagt naar het oordeel van de Commissie meer tijd.

Veranderprocessen zijn vaak complex, zeker indien de veranderingen - zoals in de accountancysector het geval is - grotendeels van buiten de sector worden afgedwongen. Dergelijke veranderingen leiden vaak tot weerstanden en niet direct bij iedere betrokkene tot acceptatie. Juist daarom is een duidelijke visie op het veranderproces, op de veranderaanpak en op in de *Veranderkunde* centraal staande begrippen zoals 'veranderbereidheid', 'verandercondities' en de zogeheten 'remmende factoren' nodig.

Bovendien: veranderen - zeker van cultuur en gedrag - vergt een aanpak op maat en die moet dan ook organisatiespecifiek zijn. Immers, er bestaan grote cultuurverschillen tussen de grote, internationale accountantsorganisaties en de kleinere, lokaal opererende organisaties. En ook binnen de groep grote, internationale accountantsorganisaties bestaan net als binnen de groep kleine, lokaal opererende organisaties duidelijke cultuurverschillen. Verschillen die zich bijvoorbeeld kunnen manifesteren in onderwerpen: als marktbenadering, klantbenadering, commerciële drijfveren en opvattingen over wat het dienen van het publiek belang omvat. Beschouwen we het veranderingsproces niet op sector- of organisatieniveau (waarbij het primair om *cultuur* gaat), maar op individueel niveau (waarbij het primair om gedrag gaat), dan zijn de verschillen en is de diversiteit nog veel groter.

Kortom: het opstellen en uitvoeren van een verandervisie vergt meer dan het invoeren van de 53 maatregelen. De Commissie is - in de interviews, via de uitvraag en bij de analyse van transparantieverlagen - accountantsorganisaties tegengekomen die dat beseffen, uitdragen en zo goed mogelijk proberen na te leven. In ieder geval op beleidsniveau, hetgeen nog niet automatisch wil zeggen dat dit ook op andere niveaus binnen die organisaties het geval is. Daar staat tegenover dat de Commissie sectorbreed ook veelvuldig heeft waargenomen dat betrokken partijen een meer checklistachtige benadering van het veranderproces hanteren. Een benadering die overigens wordt gestimuleerd omdat accountantsorganisaties goed willen scoren op het AFM-Dashboard en in de NBA-monitor.

## Integraliteit van de veranderaanpak

Zowel op basis van de uitvraag (die specifieke vragen bevatte over het proces van veranderen) als naar aanleiding van vele gesprekken waarin de aanpak van het veranderproces een gespreksonderwerp was, ziet de Commissie als rode draad dat bij veel accountantsorganisaties - waarbij de grotere organisaties in het algemeen verder zijn gevorderd - het veranderproces niet of onvoldoende zichtbaar en overtuigend op een integrale wijze is ingezet. Een concreet voorbeeld hiervan is de per saldo zeer magere beantwoording van de reflectievraag in de uitvraag.<sup>83</sup>

---

83 Overigens bleek dat diverse accountantsorganisaties ook moeite hadden met de vragen 9 tot en met 12 van de uitvraag (zie bijlage 1A).

### **Reflectievraag uit Uitvraag Commissie**

In het rapport 'In het publiek belang' (25 september 2014) stelt de werkgroep Toekomst Accountantsberoep het onderwerp 'gedrag en cultuur' centraal. In hetzelfde rapport en in een tegelijkertijd verschenen AFM-rapport worden diverse oorzaken benoemd die noodzaken tot een gedrags- en cultuurverandering. Om die te bereiken stelt de werkgroep 53 concrete maatregelen voor.

De Commissie wil in het kader van haar onderzoek graag een reflectie ontvangen ten aanzien van de wijze waarop aan de slag is gegaan met (1) de genoemde rapportages; (2) de implementatie van de 53 maatregelen; (3) het wegnemen van de oorzaken die noodzaken tot een gedrags- en cultuurverandering; en (4) het daadwerkelijk bewerkstelligen van de gedrags- en cultuurverandering.

Uw accountantsorganisatie wordt verzocht een dergelijke reflectie (in ongeveer 5 pagina's) op te stellen, met daarbij het nadrukkelijke verzoek om die (a) louter toe te snijden op de **eigen** organisatie; en (b) nadrukkelijk de samenhang aan te geven tussen de oorzaken die u ten aanzien van de **eigen** organisatie ervaart en de maatregelen die zijn of worden geïmplementeerd.

Deze reflectievraag bood accountsorganisaties bij uitstek de gelegenheid hun integrale verandervisie uiteen te zetten. Van de 29 door de Commissie in verband met de uitvraag benaderde kantoren hebben 21 de uitvraag beantwoord. Slechts 8 daarvan hebben de reflectievraag beantwoord. De ingestuurde reacties bevatten ten aanzien van deze vraag over het algemeen beperkte antwoorden. Ook is in interviews naar de veranderaanpak en de daarop betrekking hebbende documentatie gevraagd, hetgeen nauwelijks tot onderzoeksmateriaal heeft geleid. Klaarblijkelijk zijn accountantsorganisaties (nog) niet in staat veranderingen op een dergelijke wijze integraal te benaderen of in elk geval als antwoord op deze vraag onder woorden te brengen.

Een ander voorbeeld is dat accountants(organisaties) veelal niet kunnen aantonen dat zij het implementatie- en veranderingsproces op een zodanige wijze aanpakken dat er als het ware 'cement tussen de bouwstenen' wordt aangebracht: de verschillende maatregelen worden niet of onvoldoende in samenhang met elkaar gebracht en evenmin op een coherente wijze ingevoerd. Veeleer is er sprake van het invoeren van losse maatregelen, regelmatig met als doel zo spoedig mogelijk positief te scoren in de NBA-Monitor of op het AFM-scoreboard.

Meer op detailniveau valt op dat de meeste accountantsorganisaties – desgevraagd - geen integrale visie hebben kunnen aanreiken van wat 'het dienen van het publiek belang' voor de eigen organisatie concreet betekent; daarmee is ook niet duidelijk wat dit thema – het hoofdaspect van het werkgroep rapport waarop de 53 maatregelen zijn gebaseerd - beleidsmatig, voor de dagelijkse praktijk en voor het gedrag van de individuele accountant betekent. Het ontbreken van een dergelijke visie bij de start van een complex veranderproces - mede gericht op het beter dienen van het publiek belang - is naar het oordeel van de Commissie ook een voorbeeld van het ontbreken van een integrale aanpak.

### **Technocratische en adaptieve benadering**

Een technocratische benadering van de veranderaanpak is gericht op aspecten zoals het systeem, de structuur, techniek en regels. De adaptieve benadering is gericht op cultuur en gedrag. Een noodzakelijke voorwaarde voor een adaptieve benadering is een veilige werkomgeving, waar ruimte is om fouten te maken en daarvan te leren en elkaar aan te spreken. Een omgeving waar bovendien kritische tegenspraak is geïnstitutionaliseerd en wordt geduld. Ook realistische werk- en prestatiedruk, transparantie en focus op zaken als ethisch besef en integriteit zijn elementen van de adaptieve benadering.

Op basis van het ter beschikking staande materiaal en de gevoerde gesprekken neemt de Commissie binnen de accountancysector met name een focus op de technocratische benadering in plaats van op de adaptieve benadering waar. Dit is een vaker voorkomende valkuil bij veranderingsprocessen in het algemeen, waarbij het vorm geven van de cultuur- en gedragsverandering (te) projectmatig wordt benaderd. Echter, 'maatregelen



afkondigen' en 'doelen stellen' is meestal niet afdoende. Meerdere accountantsorganisaties geven aan dat ze onvoldoende tijd en ruimte (kunnen) nemen om hierover voldoende na te denken en om er voldoende aandacht aan te (kunnen) besteden. Deels opgejaagd door alle veranderingen in de sector en doordat men zich allereerst, zoals hiervoor gemeld, richt op de opzet van maatregelen waarop de toezichthouder en NBA toezien. Hierdoor ontstaat de paradox dat de 'toeziende ogen', de benodigde veranderruimte juist lijken te verkleinen.

Door de gesignaleerde gerichtheid op de technocratische aanpak gaan professionals in de accountancysector te gemakkelijk en soms noodgedwongen af op wat de procedures en regels binnen de sector laten zien en durven zij daar niet meer van af te wijken. Daarmee ontstaat een op compliance gerichte benadering die ook een rem zet dan wel kan zetten op de eigen professioneel-kritische houding en het benodigde '*professional judgement*'. Dit is een effect dat tijdens de rondetafel-bijeenkomsten door belanghebbenden meermalen ten aanzien van accountants(organisaties) is opgemerkt.

Een positieve factor is dat er inmiddels tientallen accountantsorganisaties zijn begonnen met het inzetten van een vorm van cultuurmeting. De gezamenlijke, sectorale resultaten van de deelnemende kantoren worden op verzoek van de NBA op anonieme basis samengevoegd en geanalyseerd door de *Foundation of Auditing Research* (FAR, opgericht als gevolg van maatregel 5.10).

### **Verandercapaciteit en verandercondities**

Een effectieve aanpak van de invoering van de maatregelen vraagt om het beschikken over voldoende '*verandercapaciteit*' en het voldoen aan de juiste '*verandercondities*'. *Verandercapaciteit* duidt in dit verband op het vermogen van accountantsorganisatie om een goede analyse van het noodzakelijke veranderproces te maken, de juiste mensen en middelen ter beschikking te stellen en de organisatie en de omgeving 'er klaar voor te maken' en in mee te nemen. Bij *verandercondities* gaat het bijvoorbeeld om het creëren van een veilige en op leren gerichte omgeving, het formuleren van heldere en concrete uitgangspunten en einddoelen alsmede een krachtdadige en tijdige aanpak.

De Commissie heeft op basis van de antwoorden op de uitvraag en de interviews het beeld verkregen dat weinig accountantsorganisaties voldoende voorbereid en toegerust zijn op een omvangrijk veranderprogramma. Eén van de 'Big-4'-organisaties tekende in dat verband op: '*er ontstaat bij ons – mede door een toenemende werkdruk en geen reflectietijd – een afnemend absorptievermogen*'. Het lerend vermogen, een belangrijk onderdeel van de capaciteit om überhaupt veranderingen door te kunnen voeren, lijkt daarmee ver weg. Een andere organisatie meldde dat '*door de toenemende regeldruk en regelzucht er een verschuiving van professional judgement naar een meer compliance gedreven en risicomijdend gedrag merkbaar is*'. Dat is een indicatie dat veranderingen op een technocratische wijze worden doorgevoerd, waarmee wordt bedoeld dat vooral wordt gestuurd op de (tijdige en volledige) invoering van de maatregelen en niet op de betekenis ervan voor de accountants-(organisatie) zelf.

Sectorbreed constateert de Commissie dat de organisaties veel energie steken in het welslagen van de invoering van de maatregelen als onderdeel van het veranderproces. Door de accountantsorganisaties zijn diverse knelpunten genoemd die een negatieve impact hebben op het veranderproces. Bijvoorbeeld: de toename in werkdruk (mede door accountantsroulatie), toezichtsdruk, personeelstekorten, onduidelijkheid over het kwaliteitsbegrip en verschillen van inzicht en belangen tussen de verschillende onderdelen binnen accountantsorganisaties. Deze omstandigheden beïnvloeden het tempo en de diepgang van de veranderingen en leveren ook commerciële druk op alsmede druk op de resultaten van de gehele accountantsorganisatie. Desondanks is de Commissie van mening dat de accountancysector blijvend vaart moet maken met het veranderproces. Gezien de eerdere gemelde aandachtspunten bij het veranderproces is het van belang om de veranderbereidheid en verandercondities op een hoger plan te brengen opdat zorg wordt gedragen voor een duurzame cultuur- en gedragsverandering gezien het risico dat anders het beoogde vertrouwensherstel niet wordt bereikt.

## Vervolgonderzoek

De Commissie constateert per saldo onder meer dat de sector is aangevangen met het veranderproces, maar dat betrokkenen zich daarbij vooral hebben gericht op de opzet van maatregelen. Pas wanneer het veranderingsproces een fase verder is, ontstaat er een basis voor een preciezere monitoring op basis van de in het normenkader van de Commissie genoemde vijf principes<sup>84</sup>. In een volgende rapportage zal bij de monitoring en beoordeling meer aandacht worden geschonken aan die principes die naar de mening van de Commissie belangrijk zijn om de werking en de effecten van de maatregelen en de cultuur- en gedragsverandering te beoordelen, namelijk:

- I. *Integraliteit*: kunnen betrokkenen aantonen dat zij het implementatie- en veranderingsproces integraal aanpakken?
- II. *Cultuur- en gedragsgerichtheid*: kunnen betrokkenen aantonen dat het implementatie- en veranderingsproces daadwerkelijk is gericht op een cultuur- en gedragsverandering?
- III. *Consistentie*: kunnen betrokkenen aantonen dat zij in doen en laten consistent zijn inzake hun aandacht voor waarden, houding, cultuur en gedrag?
- IV. *Ontwikkelingsgerichtheid*: geven betrokkenen blijk van een open en reflectieve houding die verder gaat dan compliant willen zijn?
- V. *Leiderschap*: geeft de leiding - partners, bestuur, Raad van Commissarissen en beroepsorganisatie – in woord (uitingen) en daad (scheppen randvoorwaarden) sturing aan en ruimte voor de beoogde fundamentele veranderingen? Meer in het bijzonder vergen de benodigde ingrijpende cultuur- en gedragsveranderingen leiderschap ten aanzien van het uitdragen van een duidelijke verandervisie en het onderschrijven van de noodzaak van veranderingen in woorden en vooral in daden, onder meer via het scheppen van de benodigde verandercondities.

## Tot slot

De 'Veranderkunde' levert belangrijke inzichten over veranderprocessen, bijvoorbeeld ten aanzien van het volgende. Indien er onder een te hoge, primair van buitenaf komende druk voor een verkeerde veranderbenadering wordt gekozen (bijvoorbeeld: te eenzijdige gerichtheid op compliance, loochening van systeemfactoren en het niet afdoende bespreekbaar maken van '*wicked problems*'), dan schept dit een onevenwichtige situatie waarbij de druk en het risico onevenredig bij individuele accountants komt te liggen. Dit werkt het ontstaan van een angst-, verzets- en afrekencultuur in de hand. Indien daarbij of daardoor het gevoel gaat overheersen dat de accountancysector een probleem wordt aangepraat en men zich door de buitenwereld onbegrepen of onheus bejegend voelt (aspect verwachtingskloof), zal er van intrinsieke motivatie en bereidheid tot veranderen geen sprake zijn. Daarentegen werkt een angst-, verzets- en afrekencultuur risicomijdend gedrag in de hand. Als zodanig vormt dat het tegenbeeld van een (bij veranderingen noodzakelijke) veilige en lerende omgeving waarin op een open wijze zowel naar factoren en verantwoordelijkheden op individueel niveau en op kantoor- en sectorniveau wordt gekeken. Realistisch en in samenhang, zodat daarmee een goede basis voor het van binnenuit gemotiveerd veranderen van aspecten van cultuur en gedrag wordt gecreëerd.

---

84 Zie ook bijlage 1.

# Bijlage 7: NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants)

De NBA is een belangrijke speler in de accountancysector en daarom heeft de Commissie zich een beeld over de rol en functievervulling van de NBA gevormd. De NBA is de publiekrechtelijke organisatie die de belangen van de maatschappij en het accountantsberoep dient en daarmee een brug vormt tussen de beroepsbeoefenaren en de maatschappij. Ook is de NBA verantwoordelijk voor het implementeren van een aantal maatregelen uit het rapport *In het Publiek Belang*.

## Instelling en taak

Bij de beroepsorganisatie NBA zijn ruim 21.000 accountants (Accountant-Administratieconsulent en Register-accountant) aangesloten.<sup>85</sup> De NBA is per 1 januari 2013 ontstaan bij het samengaan van het Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA). De feitelijke samenwerking tussen beide instituten is gestart in 2010.

De beroepsorganisatie heeft de volgende (wettelijke) taken:<sup>86</sup>

- bevorderen van een goede beroepsuitoefening door accountants;
- behartigen van de gemeenschappelijke belangen van accountants;
- zorg dragen voor de eer van de stand van de accountants; en
- zorg dragen voor de praktijkopleidingen.

Binnen de kaders van deze wettelijke taken houdt de NBA zich onder andere bezig met de (beschermde) registratie van accountants, het opstellen van gedrags- en beroepsregels en de handhaving daarvan.

## Kwaliteit en toetsing

De NBA verricht daarnaast toetsingen bij accountantsorganisaties en accountantskantoren en verzorgt permanente educatie. De NBA bewaakt de kwaliteit van het accountantsberoep en stimuleert actief de ontwikkeling van het vakgebied. De (onafhankelijke) Raad voor Toezicht van de NBA oefent toezicht uit op het stelsel van kwaliteitsbewaking bij accountantskantoren in het niet-OOB segment.

Voor het wettelijk controledomein, zoals bepaald in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), wordt het toezicht door de NBA uitgeoefend op grond van een convenant<sup>87</sup> met de Autoriteit Financiële Markten (AFM), die bij wet opdracht heeft toezicht te houden op de naleving van de kwaliteitseisen die gelden voor accountantsorganisaties. Een dergelijk convenant<sup>88</sup> is ook van kracht tussen AFM en SRA.<sup>89</sup> Indien de NBA (of de SRA) beschikt over informatie die duidt op een ernstige overtreding van de bij of krachtens de Wta gestelde voorschriften door een accountantsorganisatie dan wel door een (mede) beleidsbepaler of een externe accountant van een accountantsorganisatie, verstrekt de NBA deze informatie aan de AFM.<sup>90</sup> De NBA en de SRA houden ook toezicht op de activiteiten van accountantskantoren (zonder vergunning) en –organisaties (met vergunning) die *niet* onder de werking van de Wta vallen. Te denken valt aan het samenstellen van jaarrekeningen of belastingaangiften.

85 Zie de website [accountant.nl](http://accountant.nl) onder 'feiten en cijfers'.

86 Zie de Wet op het Accountantsberoep, artikel 2 e.v..

87 Convenant van 6 september 2012.

88 Convenant van 13 december 2011 (volgend op het convenant van 28 september 2006).

89 SRA is een afkorting van Samenwerkende Registeraccountants en accountants-administratieconsulenten, een vereniging die de belangen van een groot aantal accountantskantoren en –organisaties in het niet-OOB-segment vertegenwoordigt.

90 Zie in dit verband punt 41 van het rapport.

In dat kader heeft de NBA aan de SRA een accreditatie verstrekt op grond waarvan de SRA toezicht kan houden op de activiteiten van haar leden voor zover die buiten het wettelijk controledomein vallen.

De uitkomsten van de toetsingen van de AFM en NBA worden extern gepubliceerd na de totstandkoming van de betreffende rapporten of jaarverslagen. De uitkomsten van de toetsingen door de SRA worden alleen binnen de SRA gepubliceerd en verder gedeeld met een aantal direct betrokkenen, zoals AFM en NBA.<sup>91</sup>

### **Leden en Bestuur**

Binnen de beroepsgroep wordt de grootste ledengroep gevormd door de accountants-in-business (9.100 leden), gevolgd door openbare accountants (8.700 leden), overheidsaccountants en interne accountants (1.500 leden) en 2.000 'inactieven' (meestal gepensioneerde accountants). Veel accountants-in-business zijn werkzaam als controller of financieel manager of als (financieel-) directeur in het bedrijfsleven of semi-publieke sector. Daarmee vertegenwoordigen zij schakels uit de verantwoordingsketen en zijn zij een belangrijke gesprekspartner van de controlerend accountant.

De rol en functie van de NBA worden mede beïnvloed door het krachtenveld waarin de NBA en het accountantsberoep als geheel opereren, met diverse spelers zoals accountantsorganisaties (groot en klein), wetgever, Ministerie van Financiën, wettelijk toezichthouder (AFM); met een pluriforme beroepsgroep met verschillende vertegenwoordigers; met telkens (internationale) ontwikkelingen in relevante wet- en regelgeving, alsmede een sterke publieke opinie over accountants (bijvoorbeeld verwoord door partijen als VEB, Eumedion, politiek en media, maar ook op de eigen website [accountant.nl](http://accountant.nl)).

De NBA wordt door belangrijke partijen gezien als dé vertegenwoordiger van de accountantsorganisaties en niet die van individuele accountants, terwijl de formaliteit anders is.

De NBA heeft een eigen (onafhankelijk) gekozen Bestuur en een door het Bestuur benoemde directie. Met name de grotere accountantskantoren leveren een bijdrage aan verschillende commissies en besturen en oefenen op onder meer deze wijze, maar daarnaast ook op een meer informele wijze, invloed uit. De afgelopen decennia was de Voorzitter van het Bestuur op een enkele uitzondering na, een vertegenwoordiger van of afkomstig uit één van de grote accountantsorganisaties. De algemene ledenvergaderingen worden over het algemeen (slechts) door enkele honderden leden bezocht.

### **Rol NBA bij de invoering van de 53 maatregelen**

Een groot deel van de in te voeren maatregelen uit het werkgroeprapport vraagt enige bemoeienis van de NBA, vooral in de vorm van voorbereiding op en participatie in het aanpassen van wet- en regelgeving (waaronder het Besluit Toezicht accountantsorganisaties – Bta – en de Code corporate governance). De NBA organiseert in dit kader bijeenkomsten over thema's uit het rapport *In het Publiek Belang* (onder andere over 'cultuur en gedrag') en heeft een cultuurmeter laten ontwikkelen. Deze wordt (volgens opgave van de NBA) door enkele tientallen accountantsorganisaties toegepast. Daarnaast is de NBA (alsmede de SRA en de NOVAK)<sup>92</sup> actief in het stimuleren van de niet-OOB-accountantsorganisaties om de toepasselijke maatregelen in te voeren en mee te doen aan de NBA-Monitor. Tenslotte mengt de NBA zich actief in discussies die binnen de verschillende overlegorganen van de OOB-leden van de NBA (OPAK) en de niet-OOB leden worden gevoerd over de implementatie van de voor hen van toepassing zijnde maatregelen.

---

91 In bijlage 2 bij dit rapport is een overzicht opgenomen van toetsingsresultaten gedurende de laatste jaren.

92 NOVAK is een belangenvereniging voor MKB-accountants.

Als uitvloeisel van het rapport *In het Publiek Belang* is door de NBA een monitor opgezet om de accountantsorganisaties in staat te stellen de voortgang van de implementatie van de maatregelen op basis van *self-assessment* bij te houden en publiek te maken.<sup>93</sup> De NBA heeft hierbij louter een faciliterende rol.

De NBA heeft voor een deel van de maatregelen de invoering al geheel of gedeeltelijk afgerond (in totaal 47% per 1 oktober 2016). De invoering van een deel van de maatregelen is afhankelijk van de acties van derden en betreft bijvoorbeeld wetgevingstrajecten, waarvan de voorbereidingen door de NBA zijn afgerond.

De Commissie heeft bij de beoordeling van de rol van de NBA bij de invoering van de maatregelen, onder andere gesprekken gevoerd met de directie van de NBA en met een delegatie van het Bestuur. Daarnaast zijn onder meer de volgende documenten en de reacties daarop geraadpleegd:

- het rapport van de NBA-projectgroep Goodwill;
- de NBA-discussienota fraude;
- de NBA-Handreiking *'Publicatie kwaliteitsfactoren'*;
- de notitie *'Betrokken en slagvaardig – een nieuw bestuursmodel'* (governance voorstel van het NBA-bestuur);
- verslagen van bestuursvergaderingen NBA;
- jaarplannen en jaarverslagen van de NBA;
- interne documentatie NBA inzake toetsingen.

### **Nieuw bestuursmodel**

In het onlangs gepresenteerde voorstel voor een nieuw governance-model neemt het NBA-Bestuur in omvang af van 13 tot 7 leden. Een deel van het Bestuur zal bestaan uit niet-accountants om zo ook de stem van het maatschappelijk verkeer op bestuursniveau door te kunnen laten klinken. Daarbij komt een *'maatschappelijk forum'* dat een adviesfunctie heeft voor het Bestuur en een ledenraad. Die ledenraad is een nieuw orgaan waarin alle geledingen uit het beroep zijn vertegenwoordigd, in feite om beleidsafstemming met de leden makkelijker te maken, rekening houdend met de pluriforme achtergrond van de leden. Een speciale ledenvergadering in december 2016 zal uiteindelijk beslissen over de invoering van het nieuwe bestuursmodel.<sup>94</sup>

### **Visievorming**

De inhoudelijke agenda van de NBA voor de komende jaren vermeldt onder andere: <sup>95</sup> *'Daarnaast wil de NBA 2016 gebruiken om een toekomstvisie op het beroep te ontwikkelen, waarbij ook meer fundamentele vragen over positie en rollen van de beroepsorganisatie aan de orde worden gesteld. Het streven is om begin 2017 een integrale visie op beroep en beroepsorganisatie te hebben geformuleerd'*.<sup>96</sup>

---

93 Enige resultaten uit de monitor zijn opgenomen in bijlage 2 bij dit rapport.

94 Zie punt 40 van dit rapport.

95 NBA, Jaarplan 2016, pagina 4.

96 Zie punt 40 van dit rapport.

## Bijlage 8: De verwachtingskloof

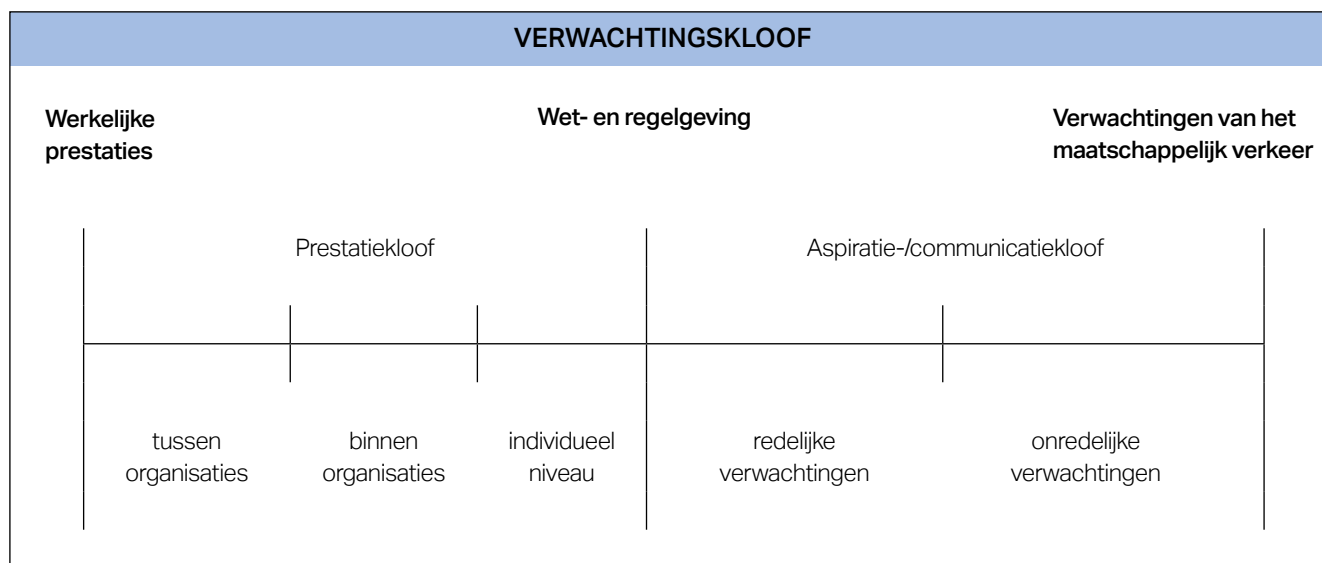
De Commissie heeft in haar werkprogramma aangegeven aandacht te besteden aan de verwachtingskloof, een thema dat haar ook in de gesprekken met de sector is aangereikt. Verwachtingen spelen een belangrijke rol in de beoordeling van de rol en verantwoordelijkheid van de accountant, zoals ook duidelijk wordt bij bestudering van het rapport *In het Publiek Belang*. Het benoemen en duiden van deze verwachtingen is van belang om een bijdrage leveren aan het vertrouwensherstel in de accountantsfunctie.

De verwachtingskloof kan worden omschreven als het verschil dat bestaat tussen de verwachtingen in het maatschappelijk verkeer ten aanzien van de prestaties van de accountant en diens daadwerkelijke prestaties. Het is evident dat met de 53 maatregelen met name de prestatiekloof –en dus ook het aantal incidenten- dient te worden verkleind. De incidenten en structurele tekortkomingen die de verwachtingskloof (met name de prestatiekloof) inkleuren tonen ook dat het regelmatig om situaties gaat waarin fraude en discontinuïteit een rol spelen. Dit zijn twee thema's die maatschappelijk gezien zeer relevant zijn en waarbij het maatschappelijk verkeer een actieve signalerende opstelling van de accountant verwacht.

### Beschrijving van de verwachtingskloof

De Commissie heeft bij het inzichtelijk maken van de verwachtingskloof met name gebruik gemaakt van onderstaand model.

### Schematische weergave verwachtingskloof



De verwachtingskloof duidt het verschil tussen de feitelijke prestaties van accountants en de maatschappelijke verwachtingen ten aanzien van die prestaties.<sup>97</sup> Er is geen sprake van een kwantitatief eenduidig meetbare kloof, wel van een kwalitatieve duiding van de oorzaken van het genoemde verschil. Deze oorzaken vallen uiteen in twee groepen:

- de accountantswerkzaamheden voldoen niet aan wet- en regelgeving (prestatiekloof);
- het maatschappelijk verkeer verwacht meer van de accountant dan dat hij volgens wet- en regelgeving verplicht is (communicatie- of aspiratiekloof).

### **Prestatiekloof**

De 53 maatregelen uit het rapport *In het Publiek Belang* zijn vooral bedoeld om de prestatiekloof te dichten of te verkleinen. Binnen de prestatiekloof (*‘waarom doen accountants niet wat ze moeten doen?’*) wordt in het schema een driedeling gemaakt, waarbij het onderscheid is gebaseerd op een artikel van Grabosky (1992) die naar verklaringen zocht voor het bestaan van de verwachtingskloof. De verklaringen kunnen worden gevonden door te kijken naar verschillende aspecten van de gedragingen:

- (1) tussen accountantsorganisaties (binnen de sector);
- (2) binnen organisaties; en
- (3) van individuele accountants.

### **Aspiratie- en communicatiekloof**

Het tweede deel van de verwachtingskloof wordt ook wel aangeduid als aspiratie- en communicatiekloof. In essentie gaat het om het door het *maatschappelijk verkeer* veronderstelde ambitieniveau ten aanzien van de accountant. De accountant is primair gebonden aan een wettelijke opdracht en kan uit dien hoofde niet meer of minder doen dan binnen het wettelijk kader opereren. Secundair is sprake van een bredere maatschappelijke opdracht, niet vastgelegd in wetten en regels, maar voortvloeiend uit de positie van de accountant in het economisch bestel, als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, als poortwachter en als onderdeel van de (financiële) verantwoordingsketen.

De Commissie constateert enerzijds dat de wettelijke taak van de accountant ten behoeve van het publiek belang door accountants onvoldoende wordt uitgelegd, maar anderzijds door partijen in het maatschappelijk verkeer ook niet altijd wordt begrepen en gerespecteerd (waardoor de communicatie- en aspiratiekloof bestaat). Daarnaast constateert de Commissie dat accountants het publiek belang niet altijd als uitgangspunt nemen voor hun controlewerkzaamheden en daarbij per saldo onvoldoende kwaliteit leveren (waardoor de prestatiekloof bestaat).

### **Rondetafel-bijeenkomsten**

Binnen het maatschappelijk verkeer bestaan wezenlijke verschillen in opvattingen over, en de kennis van de rol van accountants. Dat leidt tot de constatering dat de omvang van de verwachtingskloof per (groep) belanghebbende(n) kan verschillen. De diversiteit van de verwachtingen en de pluriformiteit van het maatschappelijk verkeer maken het verkleinen van de verwachtingskloof tot een lastige opgave.

De verschillende opvattingen werden ook zichtbaar tijdens de door de Commissie georganiseerde rondetafel-bijeenkomsten. Met deze bijeenkomsten is met vertegenwoordigers van het maatschappelijk verkeer een inventarisatie opgesteld van de verwachtingen en beelden van belanghebbenden met betrekking tot de rol van

---

<sup>97</sup> Zie P.N. Grabosky, *Professional advisers and white collar illegality: towards explaining and excusing professional failure*, Canberra, Australian Institute of Criminology, 1992 en . Porter, B.A., *The audit expectation-performance gap and the role of external auditors in society*, New Zealand: Massey University 1990

accountants. Deelnemers aan de bijeenkomsten zijn onder meer betrokken bij organisaties van openbaar belang (OOB) en landelijke overheden en actief in het groot-, midden- en kleinbedrijf en lokale overheden (niet-OOB). Daarnaast namen bijvoorbeeld een rechter, een curator en een advocaat deel. Deze gesprekken waren bedoeld om de beelden die bestaan over het functioneren van accountants uit te wisselen en daarop te reflecteren.

De deelnemers hebben (onder andere) de volgende inzichten met elkaar en met de Commissie gedeeld:

- De taak van de accountant en de reikwijdte van zijn werkzaamheden zijn vaak onbekend of onduidelijk.
- Bij de verschillende belanghebbenden bestaan sterk uiteenlopende beelden en verwachtingen met betrekking tot het zekerheidsniveau dat voor de eigen organisatie gevraagd wordt van de accountant. De verschillen in omvang, financiering en complexiteit van die organisaties spelen hierbij een rol (zie in dit verband ook de opmerkingen in het rapport onder punt 16 inzake proportionaliteit en segmentering).
- De verwachtingen van belanghebbenden lopen uiteen: moet de accountant terug naar de essentie van de wettelijke controle of verwacht men ook zekerheid bij niet financiële informatie?
- Een aantal belanghebbenden verwacht dat de accountant zijn controle uitvoert met inachtneming van de wet- en regelgeving (juridisch kader) en tegelijkertijd vaststelt dat de verantwoording past in de context van de gecontroleerde organisatie en haar omgeving (maatschappelijk en ethisch kader).
- De verschillen in verwachtingen worden ook gevoed door de verschillende visies van betrokkenen op de adviesfunctie van de controlerend accountant. Onduidelijk is in hoeverre deze adviesfunctie past bij de controlerende taak van de accountant of als aparte dienst moet worden beschouwd.
- De accountant moet een meer onafhankelijke positie verkrijgen ten opzichte van de opdrachtgever. Tegelijkertijd wordt spanning ervaren tussen het maatschappelijk belang dat gediend wordt met deze onafhankelijkheid en het belang van de (betalende) opdrachtgever.<sup>98</sup>
- De kwaliteit van de controlewerkzaamheden moet (verder) omhoog en duidelijker omschreven worden. De kwaliteit van de accountantscontrole en de daaraan te stellen eisen worden verschillend ervaren door opdrachtgevers, wat leidt tot onduidelijkheid over de prestaties van de accountant.<sup>99</sup>
- Nog meer regels voor het werk van de accountant of voor diens onafhankelijkheid bieden geen oplossing voor de huidige problematiek.
- De relatie tussen accountant en maatschappij is onvoldoende (en vrijwel uitsluitend negatief) inhoudelijk gevoed, waardoor de onderlinge verwachtingen sterk uiteenlopen.

### **Verduidelijking rol van de accountant**

Voor een goed begrip van de rol van de accountant is een verdere verduidelijking van die rol en de daarbij passende context gewenst. Zowel de accountant als de andere spelers in de verantwoordingsketen dragen verantwoordelijkheid voor de juiste invulling van de bovengenoemde rollen door de accountant. Uit de rondetafel-bijeenkomsten volgt dat daarvoor onder andere nodig is dat het bij grotere opdrachtgevers komt tot een verbetering van het deskundigheidsniveau van en verantwoordelijkheidsgevoel voor het werk van de controlerend accountant bij leden van de Auditcommissies van de Raad van Commissarissen, alsmede tot adequate budgettering van de controlewerkzaamheden en het creëren van een veilige controlecultuur.

### **Vervolg**

Uit de rondetafel-bijeenkomsten en de interviews met accountantsorganisaties en andere betrokkenen is afdoende gebleken dat de verwachtingen rond de rol en verantwoordelijkheid van de accountant nadere aandacht behoeven. De Commissie zal in een volgend werkprogramma, mede aan de hand van het model van de verwachtingskloof, nader ingaan op deze verwachtingen en de wijze waarop de verwachtingskloof eventueel verkleind kan worden.

<sup>98</sup> Dit is een voorbeeld van een *'wicked problem'*, zoals opgenomen onder punt 12 van dit rapport.

<sup>99</sup> De onduidelijkheid over het begrip 'kwaliteit' is eveneens een *'wicked problem'*.



# Bijlage 9: De 53 maatregelen uit het rapport *In het Publiek Belang* (25 september 2014)

|     |  |
|-----|--|
| 1.1 | De beroepsgroep voert een beroepseed in voor accountants. Deze wordt afgelegd op het moment van inschrijving in het accountantsregister.   |
| 1.2 | Kwaliteit en professioneel-kritische instelling dienen prominent opgenomen en duidelijk ingevuld te worden in de VGBA.   |
| 1.3 | 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.  |
| 1.4 | 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.  |
| 2.1 | Bij de Nederlands topholding van iedere groep waarvan een accountantsorganisatie met een OOB-vergunning deel uitmaakt wordt een rvc ingesteld.   |
| 2.2 | 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. |
| 2.3 | De taak en het mandaat van de rvc worden duidelijk omschreven. De rvc richt zich in ieder geval op organisatiebrede aspecten die van invloed zijn op de kwaliteit van de accountantscontroles, onafhankelijkheid, integriteit en op de belangen van externe stakeholders bij de accountantscontrole. De rvc doet een bindende voordracht voor te benoemen bestuursleden van de Nederlandse topholding, waarvan slechts met een gekwalificeerde meerderheid kan worden afgeweken. Ook is de rvc verantwoordelijk voor de goedkeuring van benoeming en ontslag van partners binnen de controlepraktijk, goedkeuring van het kwaliteitsbeleid en de borging daarvan. Tevens keurt de rvc het beloningsbeleid voor bestuurders, partners en medewerkers goed en bepaalt hij de beloning voor de bestuurders van de Nederlandse topholding. De rvc keurt de benoeming en beoordeling van de compliance officer goed. Zonder afbreuk te doen aan de verantwoordelijkheid van het bestuur voor een adequate compliance van de organisatie dient de compliance officer van de accountantsorganisatie een directe rapportage lijn naar de rvc te hebben. Jaarlijks vindt een gesprek plaats tussen de rvc en de AFM zonder aanwezigheid van de bestuurders. De inhoud van dit gesprek is gericht op de accountantsorganisatie.  |
| 2.4 | In lijn met CCG principebepaling III.1 ziet de rvc toe op het belang van de gehele organisatie, de bij de organisatie betrokkenen en betreft hij hierbij de relevante maatschappelijke aspecten van ondernemen, waaronder mede controlekwaliteit en onafhankelijkheid. Hierbij ziet hij erop toe dat effecten van tegenstrijdige belangen (zowel zakelijk als persoonlijk) binnen de organisatie afdoende worden beperkt.  |
| 2.5 | 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.  |

|     |   |
|-----|---|
| 2.6 | De rvc neemt een uitgebreid verslag op in het jaarverslag van de Nederlandse topholding en in het transparantiever-<br>slag van de accountantsorganisatie. Hierin wordt uiteengezet hoe de rvc zijn rol heeft ingevuld op ieder van de aan de<br>rvc toegewezen taken en verantwoordelijkheden, welke procedures zijn gevolgd en wat de belangrijkste inhoudelijke<br>bevindingen, discussies en beslissingen van de rvc zijn.  |
| 2.7 | Het bestuur van de organisatie dient voldoende divers te zijn samengesteld, met voldoende oog voor de belangen<br>van externe stakeholders. De rvc ziet hierop toe bij de benoeming van bestuurders van de Nederlandse topholding.<br>Het benoemen van mensen van buitenaf kan hierbij in bepaalde gevallen helpen, maar is geen noodzaak. Selectie van<br>bestuurders vindt plaats op basis van een door de rvc opgestelde profielschets met daarin de benoemde deskundig-<br>heidsgebieden en na uitvoering van een geschiktheidstoets door de AFM.   |
| 2.8 | Het bestuur dient voldoende afstand te kunnen bewaren van de partnership en genoeg tijd te kunnen besteden aan<br>het besturen van de organisatie. Het bestuurslid dat primair verantwoordelijk is voor het kwaliteitsbeleid dient zich<br>voornamelijk op deze taak te richten. De rvc formuleert de uitgangspunten voor de tijdsbesteding van bestuurders<br>aan bestuurstaken en andere verantwoordelijkheden en ziet toe op de naleving ervan. Een beperkte portefeuille als<br>controlerend accountant is voor een bestuurder mogelijk, echter alleen na toestemming van de rvc.   |
| 3.1 | Alle accountantsorganisaties moeten aantoonbaar een intern beloningsstelsel hebben waarin de beloning van<br>kwaliteit, waaronder coaching en begeleiding, voorop staat. Het belangrijkste deel van de (variabele) beloning van de<br>individuele werknemers die werkzaam zijn binnen de controlepraktijk en de beloning of verdeelsleutel op basis waarvan<br>de winst wordt verdeeld voor controlepartners wordt bepaald door rol, verantwoordelijkheid en de geleverde contro-<br>lekwaliteit, waaronder de kwaliteit van de begeleiding en coaching van teamleden en uitkomsten van dossier reviews. In<br>het stelsel dient kwaliteit zowel positieve als negatieve consequenties te hebben voor de beloning of verdeelsleutel.<br>Het beloningsbeleid, inclusief de criteria op basis waarvan de winst wordt verdeeld tussen de controlepartners, het<br>beleggingsbeleid voor individuele partners in privé en de individuele beloningen van de bestuurders van de accoun-<br>tantsorganisatie worden gepubliceerd in het jaarverslag, transparantiever-<br>slag of op de website van de accountants-<br>organisatie.  |
| 3.2 | Vaktechnische kennis, professioneel kritische instelling en kwaliteit van de werkzaamheden dienen de cruciale elemen-<br>ten te zijn binnen het promotiebeleid voor medewerkers van de controlepraktijk in de organisatie, inclusief de criteria<br>voor partnerbenoeming. Dit dient onder andere vormgegeven te worden door middel van een curriculum dat iemand<br>doorlopen dient te hebben voordat hij in aanmerking komt voor partnerbenoeming. Onderdeel hiervan zijn aantoonbare<br>werkervaring (met positieve beoordeling) binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie (bijvoorbeeld<br>afdeling vaktechniek of compliance), gedurende een relevante periode en een representatief aantal dossierreviews met<br>positieve beoordeling. Voor partnerbenoeming binnen de OOB-controlepraktijk van een accountantsorganisatie en<br>voordat iemand als partner kan functioneren op een OOB dient aantoonbaar sprake te zijn van minimaal het equivalent<br>van 12 maanden ervaring binnen een op kwaliteit of beroepsontwikkeling gerichte functie met positieve beoordeling<br>en minimaal drie dossierreviews met positieve beoordeling in de laatste vijf jaar voor benoeming. Bij OOB account-<br>antsorganisaties toetst de rvc in ieder geval (maar niet uitsluitend) expliciet op de hiervoor genoemde aspecten bij zijn<br>goedkeuring van partnerbenoemingen. Ten behoeve van een zorgvuldige en operationeel realiseerbare implementatie<br>van deze maatregel acht de werkgroep een overgangsregime noodzakelijk. Het blijft maximaal drie jaar lang mogelijk<br>om een persoon te benoemen die nog niet aan het criterium voldoet ten aanzien van ervaring binnen een op kwaliteit<br>of beroepsontwikkeling gerichte functie onder voorwaarde dat hij na benoeming binnen vijf jaar de vereiste ervaring<br>alsnog opdoet. |
| 3.3 | De principebepalingen II.2 en III.7 van de CCG inzake de bezoldiging van bestuurders respectievelijk commissarissen<br>worden overgenomen in een NBA verordening zodat deze bepalingen binnen de reikwijdte vallen van het toezicht door<br>de AFM. De bezoldiging van de leden van de rvc wordt jaarlijks vastgesteld en is onafhankelijk van de resultaten van de<br>organisatie. De bezoldiging wordt vastgesteld op een niveau dat passend is bij de verantwoordelijkheid van de commis-<br>sarissen en een adequate tijdsbesteding in de goede uitvoering van de taak. Bestuurders van de Nederlandse top-<br>holding van een OOB accountantsorganisatie dienen een beloning te ontvangen die is vastgesteld door de rvc en die<br>geen directe relatie heeft met de winstgevendheid van de organisatie in het betreffende jaar. Deze beloning bestaat uit<br>een door de rvc aan het begin van het jaar in overeenstemming met het beloningsbeleid vastgesteld vast bedrag plus<br>een variabel bedrag dat kan oplopen tot maximaal 20%. Het variabele deel van de beloning van de bestuurders van de<br>Nederlandse topholding dient gebaseerd zijn op het behalen van door de rvc vastgestelde lange-termijn doelstellingen<br>die passen bij de maatschappelijke functie van de organisatie (waaronder kwaliteit van de accountantscontrole) en de<br>specifieke verantwoordelijkheid hierin van de desbetreffende bestuurder. Het bestuur van de topholding ziet erop toe<br>dat de bezoldiging van beleidsbepalers van de OOB-vergunninghouder past binnen de gestelde doelstellingen en het<br>onder 3.1 omschreven beleid.   |

|     |  |
|-----|--|
| 3.4 | <p>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.</p>   |
| 3.5 | <p>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.</p> |
| 3.6 | <p>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.</p>   |
| 3.7 | <p>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.</p>   |
| 3.8 | <p>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.</p>  |
| 4.1 | <p>De accountant mag een controle-opdracht of verzoek tot het uitbrengen van een proposal voor een controle-opdracht slechts aanvaarden als hij deze rechtstreeks heeft ontvangen van de algemene vergadering (of vergelijkbaar orgaan) of van het toezichthoudend orgaan (rvc, rvt of vergelijkbaar orgaan), als hij de proposal presenteert aan dit orgaan, als zijn honorarium wordt afgesproken met dit orgaan en als hij rapporteert aan dit orgaan. De accountant accepteert dus geen situatie waarin het bestuur de facto de accountant selecteert en benoemt, tenzij de bestuurder en aandeelhouder dezelfde persoon zijn en geen toezichthoudend orgaan aanwezig is. Indien de aandeelhouders en het toezichthoudend orgaan in gebreke blijven dan dient de (beoogd) accountant het bestuur te adviseren om de NBA te benaderen ten behoeve van de benoeming van een accountant.</p>  |
| 4.2 | <p>De accountant richt de controleverklaring aan de aandeelhouders en schuldeisers, en in specifieke gevallen aan concreet benoemde andere belanghebbenden, van de rechtspersoon.</p>  |
| 4.3 | <p>De accountant geeft een afzonderlijke beoordelingsverklaring af bij het jaarverslag (zoals bedoeld in art. 2:391 BW). In deze beoordelingsverklaring bij het jaarverslag geeft de accountant expliciet zijn oordeel over de risicoparagraaf, continuïteitsanalyse en corporate governance informatie zoals opgenomen in dat jaarverslag. Indien nodig geeft de accountant een aanvullende reflectie op deze onderwerpen. De NBA brengt nadere regelgeving uit voor de uit te voeren werkzaamheden in het kader van deze beoordelingsverklaring. Onderzocht wordt of het, gezien de andere mate van zekerheid die wordt verschaft, mogelijk is om dit expliciete oordeel bij het jaarverslag op te nemen als afzonderlijk onderdeel van de controleverklaring bij de jaarrekening. NB: voor een goede werking van deze maatregel dienen de vereisten voor het jaarverslag aangepast te worden, zie ook hoofdstuk 10.</p>   |

|     |  |
|-----|--|
| 4.4 | De accountant rapporteert expliciet aan de rvc (of vergelijkbaar toezichthoudend orgaan) over de risico's op de onder COS 240 vallende vormen van fraude met mogelijk materiële impact op de jaarrekening die hij onderkent, stemt met de rvc het werkprogramma af dat hij uitvoert ten aanzien van die risico's en rapporteert specifiek over de door hem uitgevoerde werkzaamheden. De inzet van data-analyse dient onderdeel te zijn van het controleplan dat is gericht op de afdekking van fraude risico's. De NBA brengt nadere regelgeving of een handreiking uit over de uit te voeren werkzaamheden en de afstemming met en rapportage aan de rvc ten aanzien van fraude. Indien een fraudegeval zich voordoet rapporteren zowel rvc als accountant aan de algemene vergadering (of vergelijkbaar orgaan) in hoeverre dit gerelateerd is aan een door rvc en accountant onderkend frauderisico en over de evaluatie van rvc en accountant van de uitgevoerde controlewerkzaamheden rondom dit frauderisico. |
| 4.5 | Bij alle OOB's en door de NBA aan te wijzen andere instellingen geeft de accountant een uitgebreide controleverklaring af. Daarin geeft hij meer inzicht in de aandachtspunten van zijn controle, de controlemethodiek en uitgevoerde werkzaamheden en de gehanteerde materialiteit. Over de door de onderneming gerapporteerde continuïteitsrisico's rapporteert hij in de beoordelingsverklaring bij het jaarverslag. Ook voert de accountant actief het woord op de AvA (of vergelijkbaar orgaan) om zijn werkzaamheden toe te lichten. Dit stemt de accountant vooraf af met de rvc (of vergelijkbaar orgaan). Indien hem dit niet wordt toegestaan dient hij de opdracht niet te accepteren.  |
| 4.6 | 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.   |
| 4.7 | Gezien de huidige geldende wettelijke geheimhoudingsplicht, onderzoeken de beroepsgroep en stakeholders in hoeverre het wenselijk en mogelijk is dat de accountant pro-actief rapporteert over de punten in zijn managementletter (of board report). Dit geldt ook voor de op aangeven van de accountant doorgevoerde correcties en of in meer gevallen dan nu een spreekplicht zou moeten gelden voor de accountant. Tot dit onderzoek is afgerond maakt de accountant duidelijk dat als aandeelhouders van mening zijn dat het management of de rvc actiever of uitgebreider dienen te rapporteren, zij dit moeten oplossen binnen hun eigen governance met de middelen die ze daarvoor hebben.  |
| 4.8 | De beroepsgroep (NBA) levert een actieve bijdrage aan onderzoek naar de mogelijkheid om de grenzen voor de wettelijk verplichte controle te verhogen en zo de accountant uit te dagen zijn relevantie voor stakeholders te blijven bewijzen. Als onderdeel hiervan doet de beroepsgroep onderzoek naar de wenselijkheid om voor een bepaalde groep ondernemingen andere vormen van zekerheid mogelijk te maken.  |
| 4.9 | De beroepsgroep (NBA) onderzoekt in overleg met het Ministerie of het wenselijk is om meer instellingen aan te merken als OOB en daarmee de reeds bestaande regels en een deel van de in dit rapport opgenomen voorstellen van toepassing te maken voor een grotere groep accountantsorganisaties en controles. Hierbij kan gedacht worden aan organisaties die worden gefinancierd vanuit publieke middelen zoals (semi-)publieke instellingen, maar ook bepaalde niet beursgenoteerde ondernemingen die als gevolg van hun omvang, doelstelling of structuur gekenmerkt worden door een grotere groep stakeholders. De werkgroep is van mening dat de OOB definitie in ieder geval uitgebreid zou moeten worden met woningbouwcorporaties, zorginstellingen, onderwijsinstellingen, provincies en gemeentes van een nog nader in te vullen omvang.   |
| 5.1 | Accountantsorganisaties moeten voor een standaardset van kwaliteitsindicatoren, waaronder indicatoren op het gebied van leverage en coaching, in het transparantieverslag 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.  |
| 5.2 | De accountant rapporteert aan de rvc (of ander toezichthoudend orgaan) van de gecontroleerde rechtspersoon hoeveel partner/director- en team-uren hij verwacht te besteden (voorcalculatie) en daadwerkelijk zijn besteed (nacalculatie) aan de uitvoering van de controle. De accountant onderbouwt hoe de inzet van deze uren, in combinatie met andere controlemethodieken, tot een kwalitatief goede controle leidt.   |
| 5.3 | 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.   |

|      |  |
|------|--|
| 5.4  | De rol en verantwoordelijkheid van het OKB team en de persoon die leiding geeft aan de OKB, waaronder de scope van de beoordeling, dienen helder geregeld te worden in de Verordening Accountantsorganisaties, echter zonder de uit te voeren werkzaamheden in detail voor te schrijven. Hierbij dient aansluiting gezocht te worden bij internationale ontwikkelingen op dit gebied.  |
| 5.5  | 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.  |
| 5.6  | Invoering van een controle standaard die bij een accountantswisseling bepalingen bevat voor zowel de toetredend accountant als de uittredend accountant en voorziet in een tijdige en volledige informatie overdracht, inclusief informatie overdracht bij aanvang van het proposal proces in die gevallen dat de huidige accountant niet is uitgenodigd voor het proposal proces (bijvoorbeeld bij OOB rotaties). Indien vanuit toezicht of anderszins de controle over enig jaar ter discussie wordt gesteld (bijvoorbeeld in een procedure bij de Accountantskamer) dient ook de uitvoering van de overdracht door de uittredend accountant onderzocht te worden en dient te worden vastgesteld of hij in strijd met de nieuwe controle standaard heeft verzuimd relevante informatie te overleggen aan de toetredend accountant ten aanzien van het onderhavige onderwerp.   |
| 5.7  | Bij het herzien van de opleiding dienen de NBA en de CEA, naast eindtermen op financieel-technisch gebied, vereisten op te nemen voor de niet-technische aspecten binnen de opleiding, zoals een kritische houding, ethiek en moraliteit, die essentieel zijn voor het functioneren van de accountant.   |
| 5.8  | Naast inhoudelijke eindtermen dienen ook bindende criteria voor de minimale doorlooptijd van opleidingen en specifieke vakken te worden vastgesteld zodat er voldoende tijd is om de stof en beginselen te 'doorleven' en recht te doen aan de complexiteit van het beroep.  |
| 5.9  | Het beroep dient actief bij te dragen aan de kwaliteit van het onderwijs door de terbeschikkingstelling van ervaren en vooraanstaande beroepsbeoefenaren.  |
| 5.10 | De accountancysector neemt het initiatief tot het opzetten van een onafhankelijk wetenschappelijk onderzoeksinstituut. Dit instituut dient onderzoek te doen naar de effecten van accountantscontrole, drivers van (onvoldoende) controlekwaliteit (root-cause analyse), de effecten van (internationaal) genomen maatregelen die de sector betreffen. Ook dient het een rol te spelen bij het verder vormgeven van het beroep van de toekomst. Het initiatief dient opgestart te worden vanuit Nederland, met een bijdrage van de Nederlandse kantoren in financiële middelen, mensen (promovendi), data en toegang tot beroepsbeoefenaren zoals senior partners en bestuurders. Zo snel mogelijk moet verbinding gezocht worden met internationaal vooraanstaande wetenschappers en internationale organisaties van binnen en buiten de sector om te zorgen voor een sterk en relevant instituut. In 2015 dient hiertoe een convenant opgesteld te worden tussen NBA, kantoren en universiteiten en moet vanuit Nederland een internationaal aanbestedingstraject opgestart worden. De sector committeert zich aan de financiering van het instituut en de beschikbaarstelling van de hiervoor genoemde benodigde middelen. De onafhankelijkheid van het instituut dient gewaarborgd te worden in de governance. |
| 6.1  | De beroepsorganisatie onderzoekt de inrichting van een mechanisme dat specifiek is gericht op het leren van falen van accountants en dat werkt op basis van dezelfde uitgangspunten als de Onderzoeksraad voor de Veiligheid. De NBA verplicht accountants tot medewerking aan onderzoek van dossiers en vrijwaart hen van enige handhavingsactie of juridische procedure door de NBA of de aan haar verbonden organen. Dossiers die worden geselecteerd voor onderzoek worden overgedragen aan het onafhankelijk wetenschappelijk onderzoeksinstituut dat op basis van deze dossiers root-cause analyses uitvoert. Voorwaarde voor de invoering van dit mechanisme is dat wordt gewerkt op basis van geheimhouding waar het informatie over individuele dossiers, accountants en bevindingen betreft. Het op basis daarvan geleerde wordt gerapporteerd op basis van anonimiteit.   |
| 6.2  | De beroepsorganisatie draagt zorg voor het systematisch vertalen van de bevindingen van AFM, Accountantskamer, College voor Collegiale Toetsing, onderzoeksinstituut en andere bronnen in publieke duiding, aanpassing van de beroepsstandaarden en educatie. Daarmee geeft ze concreet invulling aan haar wettelijke taak, namelijk kwaliteitsbevordering en behartiging van het collectieve beroepsbelang.   |

|     |  |
|-----|--|
| 6.3 | De NBA organiseert éénmaal per twee jaar een verplichte Permanente Educatie (PE) training waarin in detail wordt ingegaan op wat de beroepspraktijk kan en moet leren van de bevindingen van AFM, Accountantskamer, College voor Collegiale Toetsing, onderzoeksinstituut en andere partijen. Accountantsorganisaties onderzoeken of binnen hun organisatie afdoende waarborgen bestaan om dergelijke gevallen te voorkomen en de rvc en compliance officer stellen in samenspraak met de rvc vast of en welke maatregelen vereist zijn naar aanleiding van het geleerde van de openbare procedures.   |
| 7.1 | Verdere verduidelijking van de rol van aandeelhouders en rvc bij de benoeming van en communicatie met de accountant binnen de Code Corporate Governance. Deze verduidelijking betreft de verantwoordelijkheid van de rvc voor de selectie van de accountant, het afspreken van het honorarium en de rechtstreekse communicatie met de accountant over zijn bevindingen, waarbij de rvc (audit committee) niet alleen zijn formele functie dient te vervullen, maar in materiële zin het orgaan dient te zijn dat de relatie met de accountant onderhoudt. Hiertoe wordt principe V.2 uitgewerkt in een aantal best practices die de primaire rol en verantwoordelijkheid voor deze zaken expliciet bij de rvc onderbrengen. [commissie corporate governance] |
| 7.2 | Opname van een best practice bepaling in de Code Corporate Governance dat de rvc bij de algemene vergadering waarin over de benoeming van de accountant na een proposal proces wordt gestemd, ook concreet aan dient te geven op basis waarvan die accountant wordt voorgesteld. Hierbij wordt in ieder geval in detail ingegaan op de beoordeling van de te benoemen accountant op een aantal aspecten van kwaliteit (zoals AFM bevindingen) en het honorarium ten opzichte van de andere kantoren die zijn uitgenodigd om een proposal uit te brengen. [commissie corporate governance]  |
| 7.3 | Verbreding van de verplichte informatieverschaffing door de rvc waar het de opdracht aan, en bevindingen van, de accountant betreft in het jaarverslag. [commissie corporate governance en wetgever]   |
| 7.4 | Aanpassing van wet- en regelgeving op het gebied van de jaarverslaggeving die tegemoet komt aan gebruikersbehoeften. Bijvoorbeeld uitbreiding van door het bestuur op te nemen informatie over strategie, continuiteitsrisico's en andere risico's die van belang zijn voor een breder en relevanter inzicht in het profiel en de prestaties van de onderneming en van door de rvc op te nemen informatie over de opdracht aan, en bevindingen van, de accountant, vergelijkbaar met het model dat gangbaar is in het Verenigd Koninkrijk. Zie ook maatregel 4.3. [wetgever, RJ]   |
| 7.5 | Aanpassing van sectorspecifieke verslaggevingsregels in lijn met de reguliere verslaggevingsregels die algemeen aanvaard zijn en algemeen herkend worden. Hierbij kan worden gedacht aan verslaggevingsregels die van toepassing zijn in de publieke sector. [RJ en andere regelgevers]  |
| 7.6 | Classificatie van bevindingen door de AFM vanuit het toezicht op accountants en motivatie door de AFM voor het al dan niet in actie komen naar aanleiding van deze bevindingen. Wij pleiten ervoor dat de AFM aangeeft en motiveert of en waarom bevindingen wel of niet hebben geleid tot het opleggen van een boete en de hoogte ervan, het starten van een procedure tegen desbetreffende accountant en het al dan niet intrekken van de vergunning van de accountantsorganisatie alsmede de verbeteracties die naar aanleiding van de bevindingen zijn afgesproken met de accountantsorganisatie. [AFM]  |
| 7.7 | Aanpassing van de controlegrenzen en uitbreiding van de OOB definitie (aanwijzing van specifieke soorten organisaties die onder de reikwijdte zullen vallen) op basis van de uitkomsten van het uit te voeren onderzoek. [wetgever]  |
| 7.8 | Het doorvoeren van de in het rapport geschetste noodzakelijke aanpassingen in de accountantsopleidingen en het aangaan van een sterkere verbinding met de accountantspraktijk door de Nederlandse universiteiten en hogescholen op het gebied van onderzoek en onderwijs. [universiteiten en hogescholen]  |
| 8.1 | Accountantsorganisaties dienen in het transparantieverlag of jaarverslag verantwoording af te leggen over de implementatie van de in het convenant 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.  |
| 9.1 | Er wordt een onafhankelijke monitoring commissie ingesteld die de invoering en werking van de in dit rapport genoemde maatregelen beoordeelt en aanvullingen en aanpassingen voorstelt in die gevallen dat de bevindingen vanuit de monitoring daar aanleiding toe geven. De meerderheid van de monitoring commissie dient te bestaan uit personen die niet verbonden zijn aan een accountantsorganisatie.   |
| 9.2 | De AFM betreft in haar toezicht de invoering van de in dit rapport beschreven maatregelen binnen de accountantsorganisaties en de Nederlandse topholding van de groep waar de betreffende accountantsorganisatie deel van uitmaakt.  |

# Bijlage 10: Lijst regelmatig voorkomende termen en afkortingen

|                               |   |
|-------------------------------|---|
| <b>Accountant</b>             | Registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent   |
| <b>Accountantsorganisatie</b> | Een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, of een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden, en die als vergunninghouder is ingeschreven in het register van de AFM |
| <b>AFM</b>                    | Autoriteit Financiële Markten, onder andere belast met vergunningverstrekking aan en het toezicht op accountantsorganisaties  |
| <b>Commissie</b>              | Monitoring Commissie Accountancy  |
| <b>NBA</b>                    | Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants  |
| <b>Niet-OOB</b>               | Alle organisaties die niet aan te merken zijn als organisaties van openbaar belang. Alle accountantsorganisaties met een Wta-vergunning mogen wettelijke controles verrichten bij niet-OOB-organisaties   |
| <b>NOVAK</b>                  | Stichting en Vereniging Nederlandse Organisatie van Accountants en Accountantskantoren zijn een service- en belangenorganisatie voor ongeveer 900 aangesloten mkb-accountantskantoren in Nederland.   |
| <b>OOB</b>                    | Organisatie van openbaar belang. Alleen accountantsorganisaties met een OOB-vergunning mogen wettelijke controles verrichten bij organisaties van openbaar belang   |
| <b>Raad voor Toezicht</b>     | Bij mandaat, volmacht en machtiging, namens het bestuur van de NBA werkzaam orgaan dat toezicht uitoefent op de kwaliteit van de beroepsuitoefening   |
| <b>Reviewcommissie</b>        | Verenigingsorgaan van de SRA dat toezicht uitoefent op de door de algemene ledenvergadering vastgelegde kwaliteitseisen   |
| <b>SRA</b>                    | Samenwerkende Registeraccountants & Accountants-Administratieconsulenten is een netwerkorganisatie van 370 zelfstandige accountantskantoren met 900 vestigingen in Nederland  |
| <b>The system fights back</b> | Dit doet zich voor wanneer een ingezette (positieve) verandering teniet wordt gedaan doordat de weerstand tegen die verandering binnen het systeem waarin de verandering plaatsvindt (te) groot blijkt  |
| <b>VGBA</b>                   | Verordening gedrags- en beroepsregels accountants   |
| <b>Werkgroep</b>              | De door de NBA ingestelde Werkgroep Toekomst Accountantsberoep die het rapport <i>In het Publiek Belang</i> heeft opgesteld dat is gepubliceerd op 25 september 2014  |
| <b>Werkgroerapport</b>        | Het door de Werkgroep opgestelde rapport <i>In het Publiek Belang</i> , dat op 25 september 2014 verscheen en waarin 53 maatregelen worden voorgesteld voor de accountancysector  |
| <b>Wicked problems</b>        | Problemen, vraagstukken, onderwerpen of thema's die zeer moeilijk of niet bespreekbaar dan wel oplosbaar zijn.  |
| <b>Wta</b>                    | Wet toezicht accountantsorganisaties. Deze wet bepaalt (onder andere) de verstrekking van vergunningen aan accountantsorganisaties en het daarbij behorende toezicht op accountantsorganisaties   |

# Bijlage 11: Samenstelling Monitoring Commissie Accountancy

## Voorzitter:

### Ada van der Veer

- RvC en Voorzitter AC Alliander
- RvC en lid RNC LeasePlan Corporation
- Bestuur Preferente Aandelen Nedap
- Adviseur Nationaal Register Commissarissen en Toezichthouders
- Gastdocent Nyenrode Business Universiteit en Erasmus Universiteit

*Voorheen: Voorzitter directie Staal Bankiers, Hoofddirectie Achmea Bank Holding, CEO KPN Divisie Business Solutions, CEO Currence Holding. Eerste vrouwelijke bankdirecteur in Nederland.*

## Leden

### Dr. Angelien Kemna (Tot medio 2016; terug getreden in verband met aanvaarden nevenfunctie.)

- Lid Raad van Bestuur en Chief Financial and Risk Officer APG Groep, voorheen Chief Investment Officer APG
- Voorzitter RvC Yellow and Blue
- RvC Railpen in UK
- RvC AXA in Frankrijk (vanaf medio 2016)

*Voorheen: CEO ING Investment Management Europe, Robeco Groep, alsmede Hoogleraar aan de Universiteit van Maastricht en de Erasmus Universiteit Rotterdam.*

### Prof.dr. Erik van de Loo

- Professor of Organisational Behaviour, Insead, Singapore en Fontainebleau
- Hoogleraar Leiderschap en Gedrag, TIAS School for Business and Society, Tilburg
- Partner en mede-oprichter Phyleon, Centre for Leadership and Change

*Voorheen: Hoogleraar Leiderschap en Gedrag Vrije Universiteit Amsterdam; Visiting Professor Corporate Governance and Board Leadership UNIRAZAK Kuala Lumpur, Klinisch psycholoog Koninklijke Landmacht, en Universitair docent R.U. Leiden.*

### Prof.dr.mr. Marcel Pheijffer RA

- Hoogleraar Accountancy Nyenrode Business Universiteit
- Hoogleraar Forensische Accountancy Universiteit Leiden
- Raadsheer-plaatsvervanger Hof Den Haag
- Lid Adviescommissie Financiële Verslaggeving & Accountancy AFM
- Optredend als (gerechtelijk) deskundige
- Columnist in het Financieele Dagblad en op [www.accountant.nl](http://www.accountant.nl)

*Voorheen: Werkzaam bij FIOD en de Belastingdienst.*

### Henk Scheffers RA

- Lid RvC en Voorzitter AC van Heineken
- Vice voorzitter RvC en Voorzitter AC van BAM Groep
- Voorzitter RvC Aalberts Industries
- Vice voorzitter RvC Flint Holding

*Voorheen: CFO SHV Holdings, RvB LeasePlan Corporation, President Noord Europa van Bunge, loopbaan gestart bij Deloitte.*

## Secretaris:

### Marie-Pauline Lauret Msc RA, Corporate Director Internal Audit Akzo Nobel

*Voorheen: Voorzitter werkgroep Toekomst Accountantsberoep (2014), Audit Partner Mazars en voordien associate director KPMG en directeur/mede-eigenaar accountantskantoor Nielen & Lauret.*





Antwoordnummer 46541  
1060 WB Amsterdam

Secretaris: Marie-Pauline Lauret  
T (020) 301 02 52  
E [info@monitoringaccountancy.nl](mailto:info@monitoringaccountancy.nl)

[www.monitoringaccountancy.nl](http://www.monitoringaccountancy.nl)