



# Aan de slag!

Uitkomsten onderzoek cliënt-en opdrachtaanvaarding  
en -continuering van accountantorganisaties met reguliere vergunning



Lees verder



# Inhoud

<b>Samenvatting</b>	<b>3</b>
<b>01 Onderzoek naar CEAC, een essentiële kwaliteitswaarborg</b>	<b>8</b>
<b>02 Verbeteringen in 02 CEAC noodzakelijk en AFM deelt goede voorbeelden</b>	<b>11</b>
2.1 Samenloop van dienstverlening	12
2.2 Langdurige betrokkenheid	17
2.3 Integriteit van de controlecliënt	20
2.4 Benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel	21
2.5 Tijdigheid van de beoordeling	23
2.6 CEAC beleid	24
<b>03 Beschrijving van de onderzoeksmethodiek</b>	<b>27</b>
3.1 Selectie accountantsorganisaties en wettelijke controles	27
3.2 Het onderzoek is gericht op drie onderwerpen van de CEAC	27
3.3 Uitkomsten weergegeven met kwalificatie in grijsgroen, groen, oranje of rood	28
3.4 De AFM baseert zich op documentanalyse, interviews en data	28
3.5 Rapporteren over de uitkomsten van het onderzoek	28
3.6 De AFM onderkent beperkingen van het onderzoek	29
<b>Bijlage 1 Uitkomsten van de CEAC per wettelijke controle</b>	<b>30</b>



# Samenvatting

## Accountantsorganisaties met een reguliere vergunning voeren meerderheid wettelijke controles uit

De accountantsorganisaties met een reguliere vergunning hebben een marktaandeel van 55% van de totale markt van circa 20.000 wettelijke controles in Nederland.<sup>1</sup> Naast 248<sup>2</sup> accountantsorganisaties met een reguliere vergunning, zijn er zes<sup>3</sup> accountantsorganisaties met een OOB-vergunning.

## AFM houdt vanaf 2022 toezicht op accountantsorganisaties met reguliere vergunning

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) voert vanaf 1 januari 2022 het toezicht op accountantsorganisaties met een reguliere vergunning (**accountantsorganisatie(s)**) volledig zelf uit. De AFM wil in deze fase van het toezicht meer inzicht krijgen in de kwaliteitsrisico's in deze sector, de accountantsorganisaties bewust maken van hun huidige kwaliteitsniveau en de sector stimuleren om noodzakelijke kwaliteitsverbeteringen voor de uitvoering van wettelijke controles door te voeren. De AFM wil het lerend vermogen van de accountantsorganisaties aanjagen, door goede voorbeelden vanuit de sector te benoemen. Hiermee verwacht de AFM samen met de sector de kwaliteit van de wettelijke controle duurzaam op een hoger niveau te brengen.

## Goede cliënt- en opdrachtaanvaarding of -continuering (CEAC) essentieel startpunt voor wettelijke controle

De aanvaarding of continuering van een controlecliënt en de wettelijke controle is een essentiële eerste kwaliteitswaarborg voor de kwaliteit van de wettelijke controle (Engels: 'client and engagement acceptance or continuance', **CEAC**).

1 Ontleend aan de AFM Monitor Accountantsorganisaties 2021.

2 Ontleent aan Register accountantsorganisaties per 18-10-2022.

3 BDO Audit & Assurance B.V., Deloitte Accountants B.V., Ernst & Young Accountants LLP, KPMG Accountants N.V., Mazars Accountants N.V. en PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.

Het doel hiervan is vooraf de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de externe accountant te waarborgen, het tegengaan van relaties met niet-integere controlecliënten en het beschikbaar stellen van de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel bij de uitvoering van de wettelijke controle. Als de CEAC onvoldoende of niet tijdig is uitgevoerd, kan het voorkomen dat de externe accountant niet onafhankelijk is, de externe accountant een relatie is aangegaan met een niet-integere controlecliënt en niet de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel beschikbaar heeft voor de uitvoering van de wettelijke controle. Hiermee kan een onvoldoende CEAC een negatieve impact hebben op de kwaliteit van de wettelijke controle. Een onvoldoende CEAC betekent niet per definitie dat de kwaliteit van de wettelijke controle onvoldoende is.

## AFM onderzocht CEAC bij 30 accountantsorganisaties en 83 wettelijke controles

De AFM heeft bij 30 accountantsorganisaties het CEAC beleid en de uitvoering hiervan in 83 wettelijke controles onderzocht.

## Onderzoek richt zich op drie hoofdonderwerpen van CEAC

Het onderzoek richt zich op de volgende hoofdonderwerpen van de CEAC:

1. De onafhankelijkheid van de accountant,<sup>4</sup> waarbij is gekozen voor:
  - 'Samenloop van dienstverlening'; het verrichten van de wettelijke controle in combinatie met non-assurance dienstverlening zoals het opstellen van de jaarrekening of fiscale dienstverlening (risico op het beoordelen van eigen werkzaamheden).
  - 'Langdurige betrokkenheid'; het langdurig betrokken zijn bij de dienstverlening aan de controlecliënt (risico op vertrouwdsheid).
2. De inschatting van de 'integriteit van de controlecliënt' waarvan de accountant de controle gaat doen.

4 Artikelen 18 t/m 20 en artikel 28 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten.



3. De inschatting van de 'benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel' voor de uitvoering van de wettelijke controle.

Wet- en regelgeving vereist van de accountantsorganisatie en de externe accountant<sup>5</sup> voor aanvaarding of continuering van een wettelijke controle onder andere een beoordeling van deze onderwerpen uit te voeren.

AFM kan op basis van dit onderzoek niet oordelen in welke mate de CEAC, inclusief de door de externe accountant genomen maatregelen, impact heeft gehad op de borging van de kwaliteit van wettelijke controles. De AFM heeft namelijk onderzoek uitgevoerd naar de CEAC en niet naar de kwaliteit van wettelijke controles.

### Meer dan de helft van de 30 accountantsorganisaties heeft bevindingen in CEAC beleid

18 (60%) van de 30 accountantsorganisaties heeft bevindingen op minimaal een van de onderzochte onderwerpen in het CEAC beleid. Dit is weergegeven in figuur 1. Helder en duidelijk beleid moet borgen dat de uitvoering altijd voldoet aan de gestelde kwaliteitseisen en wet- en regelgeving. Ook moet het beleid consistente uitvoering borgen.

**Figuur 1. Aantal accountantsorganisaties met geen of minstens één bevinding op onderzochte hoofdonderwerpen in CEAC-beleid**

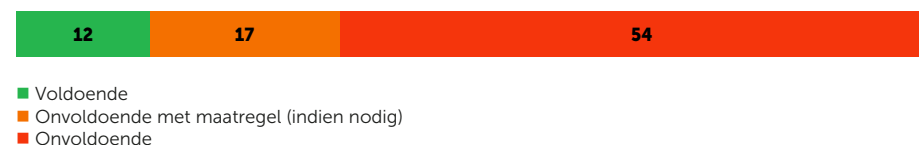


<sup>5</sup> Ingevolge artikel 12 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) is de accountantsorganisatie verantwoordelijk voor de aanvaarding of continuering van opdrachten. Ingevolge NV COS 220.12 dient de externe accountant ervan overtuigd te zijn dat passende procedures met betrekking tot aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn gevolgd, en dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken, passend zijn. In het onderzoek is zichtbaar dat de externe accountant in nagenoeg alle onderzochte CEAC's het eindoordeel velt (in samenspraak met de accountantsorganisatie) over aanvaarding of continuering van een wettelijke controle. Derhalve is de term externe accountant in dit rapport soms gebruikt om de leesbaarheid te vergroten, in plaats van de accountantsorganisatie.

### 71 van de 83 onderzochte CEAC's zijn op de drie hoofdonderwerpen onvoldoende

In 71 (86%) van de 83 onderzochte wettelijke controles zijn inhoudelijke bevindingen geconstateerd op minimaal één van de drie onderwerpen van de CEAC en/of zijn er bevindingen ten aanzien van het niet tijdig beoordelen van deze onderwerpen. Voor 54 van deze 71 wettelijke controles is de beoordeling onvoldoende en/of niet tijdig (rood). Voor 17 van deze 71 wettelijke controles is de beoordeling onvoldoende maar indien nodig wel een maatregel genomen en is de beoordeling tijdig (oranje). In 12 (14%) van de 83 onderzochte wettelijke controles zijn alle drie de onderwerpen van de CEAC voldoende en heeft de externe accountant de beoordeling tijdig uitgevoerd. Dit is weergegeven in figuur 2.

**Figuur 2. Aantal wettelijke controles waarbij CEAC voldoende, onvoldoende met maatregel of onvoldoende was**



### Beleid waarborgt ook onvoldoende de kwalitatieve uitvoering van de CEAC

De AFM constateert ook dat het beleid van de accountantsorganisaties onvoldoende borgt dat de uitvoering van de CEAC in de onderzochte wettelijke controles voldoet aan wet- en regelgeving. Uit het onderzoek blijkt dat bij de onderzochte accountantsorganisaties waar het beleid voldoet aan wet- en regelgeving, de uitvoering van de CEAC niet altijd voldoet. Bij de accountantsorganisaties waar het beleid niet voldoet aan wet- en regelgeving, voldoet de uitvoering van de CEAC zelden wel aan wet- en regelgeving.



### **Verbeteringen in de CEAC zijn noodzakelijk en de sector moet direct aan de slag: symbool luidspreker**

Op basis van de uitkomsten van het onderzoek concludeert de AFM dat verbeteringen in de CEAC noodzakelijk zijn en dat de sector hier direct mee aan de slag moet. Deze verbeteringen (aangeduid met een 'luidspreker') zijn zowel noodzakelijk in het beleid als in de uitvoering van de CEAC in de wettelijke controle. De AFM verwacht dat verbeteringen in de CEAC voor alle accountantsorganisaties gelden, omdat een representatieve afspiegeling van accountantsorganisaties in het onderzoek is betrokken.



### **AFM ziet en deelt goede voorbeelden: symbool schrijvende pen**

De AFM heeft bij een aantal van de onderzochte accountantsorganisaties goede voorbeelden gezien van het beleid en uitvoering van (een deel van) de CEAC. De goede voorbeelden (aangeduid met een 'schrijvende pen') zijn in dit rapport (geanonimiseerd) opgenomen, zodat accountantsorganisaties van elkaar kunnen leren. De AFM spoort de accountantsorganisaties aan te reflecteren op hun eigen beleid en de uitvoering van de CEAC in hun wettelijke controles, onder andere op de inhoud van de beoordeling en op het tijdig afronden van de beoordeling van de CEAC en mogelijke verbeteringen door te voeren.



### **Mogelijkheden de CEAC verder te versterken: symbool trap met pijl**

De AFM ziet ook mogelijkheden de CEAC verder te versterken in dit rapport. De AFM jaagt de accountantsorganisaties aan de versterkingen (aangeduid met een 'trap met pijl') toe te passen in het kader van continue verbetering van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de uitvoering in de wettelijke controles.

### **De AFM verwacht dat accountantsorganisaties snel hun CEAC verbeteren**

De AFM verwacht dat accountantsorganisaties starten met de bevindingen in dit rapport te bestuderen, en na te gaan of hun beleid en de uitvoering van de CEAC in de wettelijke controles voldoen aan wet- en regelgeving en benodigde verbeteringen doorvoeren. De goede voorbeelden en versterkingen in dit rapport kunnen hierbij ondersteunen. Daarnaast verwacht de AFM dat de accountantsorganisaties zorgen dat medewerkers voldoende kennis hebben van de regelgeving voor CEAC en trainingen aanbiedt. Dit rapport kan ook als input dienen voor opleidingen en trainingen van (aspirant) accountants.

### **Maatschappelijk verkeer verwacht onafhankelijke accountant**

Het maatschappelijk verkeer moet kunnen vertrouwen op het oordeel van de externe accountant en de door hem afgegeven controleverklaringen. Dit begint met een adequaat uitgevoerde CEAC als essentiële kwaliteitswaarborg. Het maatschappelijk verkeer verwacht dat de externe accountant en de accountantsorganisatie aantoonbaar onafhankelijk zijn en dat hij tijdig signaleert dat controlecliënten niet integer zijn.

De AFM zal de komende jaren de kwaliteitsverbetering voor de CEAC actief volgen en zo nodig haar toekomstige toezichtactiviteiten hierop afstemmen.

Dus aan de slag!





## Kernbegrippen

Hieronder is een overzicht van kernbegrippen opgenomen die context geven bij het lezen van dit rapport.

Begrip	Toelichting
<b>Accountantsorganisaties met een reguliere vergunning</b>	Accountantsorganisaties met een vergunning van de AFM voor het uitvoeren van wettelijke controles bij cliënten die geen organisatie van openbaar belang zijn.
<b>Accountantsorganisaties met een OOB-vergunning</b>	Accountantsorganisaties met een vergunning van de AFM voor het uitvoeren van wettelijke controles bij cliënten die een organisatie van openbaar belang zijn en wettelijke controles bij cliënten die geen organisatie van openbaar belang zijn.
<b>Beleid</b>	Samenstelsel van richtlijnen, procedures en werkinstructies.
<b>Cliënt en -opdracht-aanvaarding of -continuering</b>	De beoordeling van een accountantsorganisatie alvorens een opdracht voor een wettelijke controle te aanvaarden of te continueren.
<b>Kwalificatie</b>	Een kwalificatie is een oordeel dat aangeeft in welke mate de CEAC in de onderzochte wettelijke controle voldoet aan wet- en regelgeving.
<b>Kwaliteitswaarborgen</b>	Kwaliteitswaarborgen zijn werkwijzen, procedures en maatregelen die in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantsorganisatie zijn opgenomen. Deze dienen ertoe te leiden dat de externe accountant die de controleverklaring afgeeft dit kan doen op vakbekwame, onafhankelijke, integere en herkenbare wijze.
<b>Langdurige betrokkenheid</b>	Onaanvaardbaar risico van vertrouwdsheid of eigenbelang, doordat een lid van het assurance-team dat inhoudelijke bemoeienis heeft met de uitvoering van een assurance-opdracht, langdurig betrokken is (in ieder geval na een periode van zeven aaneengesloten jaren betrokkenheid) bij dienstverlening aan dezelfde verantwoordelijke partij. <sup>6</sup>
<b>Non-assurancediensten</b>	Een non-assurancedienst is elke vorm van dienstverlening die niet voldoet aan de definitie van assurance-opdracht zoals verwoord in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Voorbeelden van non-assurancediensten zijn het opstellen van de jaarrekening, administratieve dienstverlening, fiscale dienstverlening en dienstverlening op het terrein van salarisadministratie. <sup>7</sup>
<b>Samenloop dienstverlening</b>	Het uitvoeren van een assurance-opdracht bij een entiteit (niet zijnde een organisatie van openbaar belang), als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een non-assurancedienst verleent of heeft verleend. <sup>8</sup>

6 Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten, hoofdstuk 6.

7 NBA-handreiking 1131, paragraaf 2.2: Het begrip non-assurancedienst. [https://www.nba.nl/globalassets/wet-en-regelgeving/nba-handreikingen/1131/nba-handreiking\\_1131\\_toepassing\\_vio.pdf](https://www.nba.nl/globalassets/wet-en-regelgeving/nba-handreikingen/1131/nba-handreiking_1131_toepassing_vio.pdf)

8 Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten, hoofdstuk 4.



Begrip	Toelichting
<b>Stelsel van kwaliteitsbeheersing</b>	Het stelsel van kwaliteitsbeheersing bevat onder andere procedures, beschrijvingen en standaarden, die ten doel hebben de naleving door de accountantsorganisatie te waarborgen van de bij en krachtens de wet gestelde regels. <sup>9</sup>
<b>Wettelijke controle</b>	Een wettelijke controle is een controle van een financiële verantwoording van een onderneming ten behoeve van het maatschappelijk verkeer die in de Wet toezicht accountantsorganisaties ( <b>Wta</b> ) specifiek als wettelijke controle is aangemerkt. Het gaat dan bijvoorbeeld om de controles van jaarrekeningen van middelgrote en grote vennootschappen, gemeentes, provincies en diverse financiële ondernemingen.

## Kwalificaties

Hieronder is een overzicht van de gehanteerde kwalificaties en bijbehorende kleur zoals door de AFM gehanteerd in dit rapport.<sup>10</sup>

Kwalificatie	Toelichting
<b>Groen</b>	Beleid: Voldoet aan wet- en regelgeving Uitvoering van de CEAC: Voldoet aan wet- en regelgeving.
<b>Oranje</b>	Uitvoering van de CEAC: Voldoet niet aan wet- en regelgeving omdat de evaluatie onvoldoende is maar, indien nodig, wel een maatregel is getroffen.
<b>Rood</b>	Beleid: Voldoet niet aan wet- en regelgeving. Uitvoering van de CEAC: Voldoet niet aan wet- en regelgeving, omdat geen maatregel is getroffen of de CEAC beoordeling is niet tijdig uitgevoerd (alleen toegepast in paragraaf 3.5).
<b>Grijsgroen<sup>11</sup></b>	De externe accountant heeft beoordeeld dat samenloop van dienstverlening of langdurige betrokkenheid niet van toepassing is voor de geselecteerde wettelijke controle.

<sup>9</sup> Artikel 8a, Bta.

<sup>10</sup> Hiergenoemde kwalificaties zijn niet van toepassing voor paragraaf 3.6; in paragraaf 3.6 vindt een uitzetting plaats van de aldaar gehanteerde kwalificaties.

<sup>11</sup> Kwalificatie is alleen van toepassing voor uitvoering van de CEAC in paragraaf 3.1 en 3.2.



# 01 Onderzoek naar CEAC, een essentiële kwaliteitswaarborg

De AFM voert vanaf 1 januari 2022 het toezicht op accountantsorganisaties met een reguliere vergunning volledig zelf uit. Dit zijn in totaal ongeveer 248<sup>12</sup> accountantsorganisaties.

De AFM heeft bij 30 accountantsorganisaties met een reguliere vergunning een onderzoek uitgevoerd naar de cliënt- en opdracht aanvaarding of -continuering (of 'client and engagement acceptance or continuance', **CEAC**). Met dit rapport moeten accountantsorganisaties met een reguliere vergunning aan de slag. De AFM verwacht dat accountantsorganisaties reflecteren op hun CEAC. De AFM wijst in dit rapport op noodzakelijke verbeteringen om te voldoen aan wet- en regelgeving, mogelijke versterkingen en deelt goede praktijkvoorbeelden. Hiermee worden accountantsorganisaties in staat gesteld de CEAC als kwaliteitswaarborg voor de kwaliteit van wettelijke controles te verbeteren.

## **CEAC is een essentiële kwaliteitswaarborg voor de kwaliteit van de wettelijke controles**

De manier waarop accountantsorganisaties<sup>13</sup> wettelijke controles aanvaarden en continueren is een essentiële kwaliteitswaarborg voor de kwaliteit van de wettelijke controles. Daarnaast is het een waarborg voor een beheerste en integere uitoefening van de bedrijfsvoering (onder andere vereist in artikel 18 en 21 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (**Wta**)).

<sup>12</sup> Ontleent aan Register accountantsorganisaties per 18-10-2022.

<sup>13</sup> Ingevolge artikel 12, Bta is de accountantsorganisatie verantwoordelijk voor de aanvaarding of continuering van opdrachten. Ingevolge NV COS 220.12 dient de externe accountant ervan overtuigd te zijn dat passende procedures met betrekking tot aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn gevolgd, en dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken, passend zijn. In het onderzoek is zichtbaar dat de externe accountant in nagenoeg alle onderzochte CEAC's het eindoordeel velt (in samenspraak met de accountantsorganisatie) over aanvaarding of continuering van een wettelijke controle. Derhalve is de term externe accountant in dit rapport soms gebruikt om de leesbaarheid te vergroten, in plaats van de accountantsorganisatie.

Voordat een accountantsorganisatie een cliënt en een wettelijke controle aanvaardt of continueert, moet zij een beoordeling uitvoeren.<sup>14</sup> Deze beoordeling bevat de onafhankelijkheid, integriteit van de controlecliënt en de beschikbaarheid van de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel. Daarbij is het belangrijk dat zij risico's en bedreigingen onderkent. De externe accountant moet vervolgens passende maatregelen nemen om in te spelen op die risico's en bedreigingen. Denk daarbij aan het inrichten van gescheiden teams of het inzetten van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (**OKB'er**) voordat hij de cliënt en de wettelijke controle aanvaardt of continueert.

Ook wordt in de CEAC het fundament gelegd voor de risicoanalyse van de wettelijke controle. Als de beoordeling onvoldoende of niet tijdig is uitgevoerd, dan is in een latere fase van de uitvoering van de wettelijke controle moeilijk in te spelen op de risico's en bedreigingen. Ook kan de accountantsorganisatie dan geen adequate waarborgen treffen, omdat risico's zoals zelftoetsing of vertrouwde met de controlecliënt al hebben plaatsgevonden. Hiermee kan een onvoldoende CEAC een negatieve impact hebben op de kwaliteit van de wettelijke controle.

## **Onderzoek richt zich op drie onderwerpen uit CEAC**

Uit onder andere de Monitor Accountantsorganisaties<sup>15</sup> komen een aantal ontwikkelingen:

- Bij accountantsorganisaties met een reguliere vergunning bestaat een hoger familiariteitsrisico, als gevolg van samenloop van dienstverlening en langdurige betrokkenheid van de externe accountant en/of een ander senior teamlid.
- Aantallen wettelijke controles verschuiven vanuit de OOB-accountantsorganisaties naar accountantsorganisaties met een reguliere vergunning.
- De daling van de inzet van kwaliteitswaarborgen tot en met 2020, zoals een OKB, zet zich niet door.

<sup>14</sup> Artikel 12, Bta.

<sup>15</sup> AFM Monitor Accountantsorganisaties 2021 voor accountantsorganisaties met een reguliere vergunning.





Dit onderzoek richt zich, mede vanwege bovenstaande ontwikkelingen, op de volgende onderwerpen van de CEAC:

- Onafhankelijkheid, waarbij specifiek gekozen is voor samenloop van dienstverlening en langdurige betrokkenheid.<sup>16</sup>
- De integriteit van de controlecliënt.
- De benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel.

Deze worden ook genoemd in artikel 12 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (**Bta**), dat ingaat op de aanvaarding en continuering van wettelijke controles.

### Maatschappelijk verkeer verwacht onafhankelijke accountant

Het maatschappelijk verkeer vertrouwt op een onafhankelijk oordeel van de accountant. Het maatschappelijk verkeer moet kunnen vertrouwen op het oordeel van (externe) accountants(organisaties) in de afgegeven controleverklaringen. Dit begint met een adequaat uitgevoerde CEAC als essentiële eerste kwaliteitswaarborg voor een wettelijke controle. In dit stadium van de controle treft de accountantsorganisatie immers waarborgen voor onder andere, de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de externe accountant en het tegengaan van relaties met controlecliënten die niet integer zijn. Het maatschappelijk verkeer verwacht dat de externe accountant aantoonbaar onafhankelijk is en dat hij tijdig signaleert als controlecliënten niet integer zijn.

De controleverklaring voegt zekerheid toe aan de jaarrekening en draagt bij aan het vertrouwen daarin van een grote groep gebruikers, waaronder banken, crediteuren, aandeelhouders en eigenaren. Constaten zij achteraf dat het oordeel van de accountant niet betrouwbaar is, dat de externe accountant niet onafhankelijk was of de externe accountant een relatie is aangegaan met een niet-integere controlecliënt? Dan heeft dit negatieve impact op het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in de accountantsorganisaties en de controleverklaring. Dat vindt haar weerslag op de gehele accountancysector en de financiële markten.

<sup>16</sup> Artikelen 18 t/m 20 en artikel 28 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (**ViO**).

### Accountantsorganisaties met een reguliere vergunning voeren meerderheid wettelijke controles uit

De accountantsorganisaties met een reguliere vergunning hebben een marktaandeel van 55% van de totale markt van circa 20.000 wettelijke controles in Nederland.<sup>17</sup> Naast 248<sup>18</sup> accountantsorganisaties met een reguliere vergunning, zijn er zes<sup>19</sup> accountantsorganisaties met een OOB-vergunning.

### Toetsend en verkennend onderzoek

De AFM heeft toetsend onderzoek uitgevoerd om te beoordelen of de uitvoering van de CEAC in een aantal onderzochte wettelijke controles voldoet aan wet- en regelgeving<sup>20</sup> en of het CEAC beleid van de onderzochte accountantsorganisatie voldoet aan wet- en regelgeving.<sup>21</sup> De AFM wijst op noodzakelijke verbeteringen om te voldoen aan wet- en regelgeving en ziet goede praktijkvoorbeelden van de CEAC bij een aantal onderzochte accountantsorganisaties die kunnen dienen als handvat voor verbetering. De AFM verwacht dat de accountantsorganisaties reflecteren op hun eigen beleid en de uitvoering in haar wettelijke controles en verbeteringen doorvoeren.

De AFM heeft ook verkennend onderzoek uitgevoerd om inzicht te krijgen in hoe de accountantsorganisaties de CEAC hebben opgezet en uitgevoerd. De AFM ziet op basis van het verkennende onderzoek een aantal mogelijkheden de CEAC op de verschillende onderwerpen te versterken. De AFM dringt er bij de accountantsorganisaties op aan, de versterkingen toe te passen in het kader van continue verbetering van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de uitvoering in de wettelijke controles.

De AFM kan op basis van dit onderzoek niet oordelen in welke mate de CEAC, inclusief de door de externe accountant genomen maatregelen, impact heeft gehad op de borging van de kwaliteit van wettelijke controles. De AFM heeft namelijk niet onderzocht of de CEAC waarborgt dat in de onderzochte wettelijke controles voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen (COS 200.17).

<sup>17</sup> Ontleent aan de AFM Monitor Accountantsorganisaties 2021.

<sup>18</sup> Ontleent aan Register accountantsorganisaties per 18-10-2022.

<sup>19</sup> BDO Audit & Assurance B.V., Deloitte Accountants B.V., Ernst & Young Accountants LLP, KPMG Accountants N.V., Mazars Accountants N.V. en PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.

<sup>20</sup> Artikel 12 Bta en artikelen 18 t/m 20 en 28, ViO.

<sup>21</sup> Artikel 12 en 13 Bta en artikelen 18 t/m 20 en 28, ViO.



#### **De AFM wijst op noodzakelijke verbeteringen**

De AFM wijst op basis van het toetsende onderzoek op noodzakelijke verbeteringen om te voldoen aan wet- en regelgeving. Deze noodzakelijke verbeteringen markeren we in dit rapport met een 'luidspreker'.



#### **De AFM geeft goede voorbeelden**

De AFM ziet op basis van het toetsende onderzoek goede praktijkvoorbeelden van de CEAC bij een aantal onderzochte accountantsorganisaties. In dit rapport worden deze praktijkvoorbeelden gemarkeerd met een 'schrijvende pen'.



#### **De AFM deelt versterkingen**

De AFM deelt op basis van het verkennende onderzoek een aantal mogelijkheden de CEAC te versterken in het kader van continue verbetering en het optimaliseren van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Deze mogelijkheden markeren we in dit rapport met een 'trap met pijl'.

#### **Leeswijzer**

In hoofdstuk 2 beschrijft de AFM de uitkomsten uit haar onderzoek. In hoofdstuk 3 beschrijft de AFM de onderzoeksmethodiek.



## 02 Verbeteringen in 02 CEAC noodzakelijk en AFM deelt goede voorbeelden

Verbeteringen in de CEAC zijn noodzakelijk voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de externe accountant, het tegengaan van relaties met controlecliënten die niet integer zijn en het beschikbaar stellen van de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel voor de uitvoering van de wettelijke controle. De CEAC dient als essentiële kwaliteitswaarborg voor wettelijke controles. Tijdens het onderzoek heeft de AFM ook goede voorbeelden gezien van de CEAC bij een aantal onderzochte accountantsorganisaties. Deze voorbeelden dienen als handvat voor verbetering. Ook ziet de AFM mogelijkheden de CEAC op de verschillende onderwerpen te versterken in het kader van continue verbetering van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de uitvoering in de wettelijke controles.

De AFM heeft bij 30 accountantsorganisaties het CEAC beleid en de uitvoering hiervan in 83 wettelijke controles onderzocht.

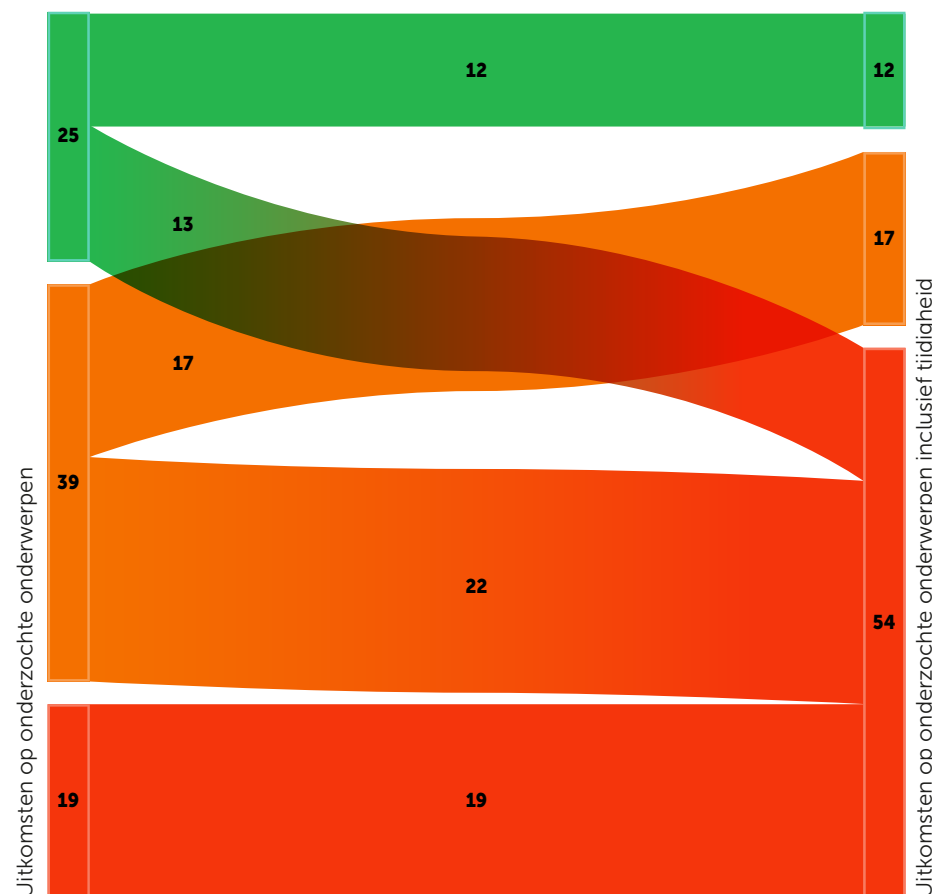
### Uitkomsten uit het onderzoek naar de uitvoering van de CEAC

In figuur 3 zijn de uitkomsten van het onderzoek naar de uitvoering van de CEAC zonder en met het aspect tijdigheid weergegeven. Voordat een accountantsorganisatie een cliënt en een wettelijke controle aanvaardt of continueert, moet zij een beoordeling uitvoeren. Dit noemen we tijdigheid.

#### *Uitkomsten op onderzochte onderwerpen*

In 58 van de 83 onderzochte wettelijke controles zijn inhoudelijke bevindingen geconstateerd op minimaal één van de drie onderwerpen van de CEAC. Voor 39 van deze 58 wettelijke controles is de beoordeling onvoldoende, maar indien nodig wel een maatregel genomen. Voor 19 van deze 71 wettelijke controles is de beoordeling onvoldoende.

Figuur 3. Verschuiving uitkomsten van de uitvoering van de CEAC zonder en met tijdigheid.





### *Uitkomsten inclusief tijdigheid*

Indien het aspect tijdigheid wordt meegewogen zijn 71 van de 83 onderzochte wettelijke controles onvoldoende. Voor deze 71 wettelijke controles zijn inhoudelijke bevindingen geconstateerd op minimaal één van de drie onderwerpen van de CEAC en/of zijn er bevindingen ten aanzien van het niet tijdig beoordelen van deze onderwerpen.

Voor 54 van deze 71 wettelijke controles is de beoordeling onvoldoende en/of niet tijdig (rood). Voor 17 van deze 71 wettelijke controles is de beoordeling onvoldoende, maar indien nodig wel een maatregel genomen, en is de beoordeling tijdig (oranje). 12 van de 83 onderzochte wettelijke controles zijn op alle drie de onderwerpen van de CEAC voldoende en heeft de externe accountant de beoordeling uitgevoerd voordat de wettelijke controle is aanvaard of gecontinueerd.

Paragraaf 2.1 tot en met 2.4 beschrijft de uitkomsten op de onderzochte onderwerpen. Paragraaf 2.5 beschrijft de verschuiving van de uitkomsten bij het meewegen van het aspect tijdigheid.

### **Uitkomsten uit het onderzoek naar het CEAC beleid**

Bij 18 van de 30 onderzochte accountantsorganisaties voldoet het CEAC beleid niet aan wet- en regelgeving op minimaal een van de onderwerpen. In figuur 4 zijn de uitkomsten weergegeven van het onderzoek naar het CEAC beleid.

**Figuur 4. Uitkomsten beleid**



### **Leeswijzer**

De AFM beschrijft hierna voor elk van de drie onderzochte onderwerpen van de CEAC de uitkomsten en versterkingen en, indien van toepassing praktijkvoorbeelden. In de paragrafen 2.1 tot en met 2.4 zijn de onderzoeksresultaten van de drie onderwerpen gepresenteerd, zonder rekening te houden of de beoordeling vóór het aanvaarden of continueren van de wettelijke controle heeft plaatsgevonden door de externe accountant. De twee onderwerpen van onafhankelijkheid, samenloop

van dienstverlening is beschreven in paragraaf 2.1 en langdurige betrokkenheid in paragraaf 2.2. De integriteit van de controlecliënt is beschreven in paragraaf 2.3 en de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerde personeel in paragraaf 2.4.

In paragraaf 2.5 zijn de onderzoeksresultaten beschreven inclusief het aspect tijdigheid van de CEAC beoordeling en in paragraaf 2.6 zijn de uitkomsten over het CEAC beleid beschreven.

In bijlage 1 zijn de uitkomsten per wettelijke controle opgenomen van de drie onderzochte onderwerpen van de CEAC (paragrafen 2.1 tot en met 2.4) en de tijdigheid van de beoordeling (paragraaf 2.5).

## **2.1 Samenloop van dienstverlening**

Voordat een accountantsorganisatie een wettelijke controle aanvaardt of continueert, moet zij beoordelen of er bedreigingen zijn voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en hoe deze bedreigingen beperkt worden.<sup>22</sup> Er is sprake van een bedreiging voor de onafhankelijkheid als de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van het netwerk aan de cliënt<sup>23</sup> een non-assurancedienst heeft verleend die van materiële invloed is op het assurance-object.<sup>24</sup> Bijvoorbeeld als zij, of een onderdeel uit het netwerk de jaarrekening opstelt, fiscale dienstverlening verleent en/of de salarisadministratie voert. Een accountantsorganisatie moet voorkomen dat haar onafhankelijkheid in het geding komt bij het verrichten van wettelijke controles. Dat is belangrijk voor de kwaliteit van haar wettelijke controles en het waarborgen van een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijfsvoering.<sup>25</sup>

In figuur 5 is weergegeven bij hoeveel onderzochte wettelijke controles de beoordeling van samenloop van dienstverlening wel of niet voldoet aan wet- en regelgeving. In deze resultaten is geen rekening gehouden of de beoordeling van samenloop van dienstverlening tijdig is uitgevoerd.

<sup>22</sup> Artikel 12 lid 1 sub b, Bta, artikel 18, 19, 20, ViO.

<sup>23</sup> Niet zijnde een OOB.

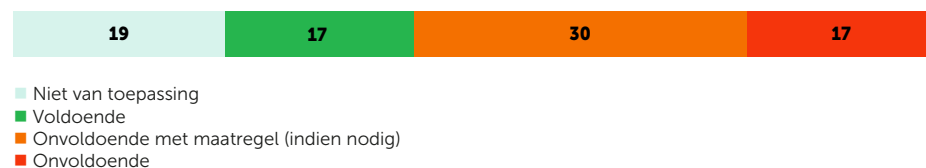
<sup>24</sup> Artikel 19, ViO.

<sup>25</sup> Artikel 21, Wta.





Figuur 5. Uitkomsten samenloop van dienstverlening

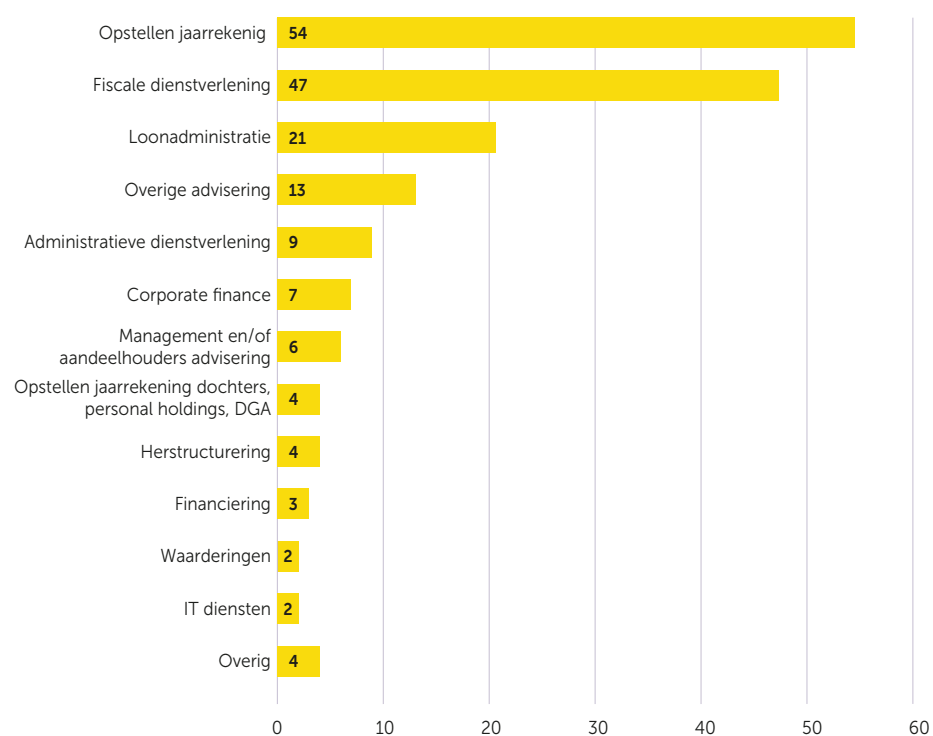


In 47 (30 oranje en 17 rood) van de 83 onderzochte wettelijke controles voldoet de uitvoering van de CEAC voor samenloop van dienstverlening op onderdelen niet aan wet- en regelgeving. Voor 17 van de 47 wettelijke controles is de evaluatie van samenloop van dienstverlening onvoldoende omdat geen vereiste maatregel is genomen om de bedreiging van de onafhankelijkheid te mitigeren (rood). Voor 30 van de 47 wettelijke controles is de evaluatie van samenloop van dienstverlening onvoldoende, maar is wel een maatregel genomen (oranje). Bij de kleinere accountantsorganisaties is de uitvoering van de CEAC voor samenloop van dienstverlening relatief vaker onvoldoende.

Voor 17 van de 83 onderzochte wettelijke controles is de evaluatie voldoende en nam de accountantsorganisatie een vereiste maatregel (groen). Voor 19 van de 83 onderzochte wettelijke controles is de evaluatie voldoende en heeft de externe accountant geëvalueerd dat geen sprake is van samenloop van dienstverlening (grijs-groen).

De evaluatie van samenloop van dienstverlening is belangrijk omdat uit het onderzoek blijkt dat in 77% (64 van de 83) van de onderzochte wettelijke controles non-assurancediensten zijn verleend. In figuur 6 is weergegeven hoe vaak welke soort non-assurancedienst is verleend bij de onderzochte wettelijke controles. Bij sommige wettelijke controles is sprake van meerdere soorten non-assurancediensten.

Figuur 6. Hoe vaak en welke soort non-assurancediensten zijn verleend



**De meest voorkomende bevindingen in de uitvoering van de CEAC voor samenloop van dienstverlening zijn:**

1. De identificatie van non-assurancediensten is niet volledig (paragraaf 2.1.1).
2. De evaluatie van samenloop dienstverlening voldoet niet (paragraaf 2.1.2).
3. Geen maatregel om in te spelen op een bedreiging van de onafhankelijkheid (paragraaf 2.1.3).





### 2.1.1 De identificatie van non-assurancediensten is niet volledig

In het merendeel van de onderzochte wettelijke controles hanteren accountantsorganisaties geen gestructureerde aanpak voor de identificatie van de (non-) assurancediensten die zij of een ander onderdeel van het netwerk aan de controlecliënt verleent. Hierdoor zijn niet alle non-assurancediensten betrokken in de evaluatie of maakt de accountantsorganisatie geen onderscheid in het soort non-assurancedienst.

Dit heeft als gevolg dat niet voor elke soort non-assurancedienst de vereisten van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) zijn geëvalueerd. De externe accountant voert namelijk de wettelijke controle uit, terwijl dit mogelijk niet is toegestaan in combinatie met de non-assurancedienst of de externe accountant heeft geen maatregel genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt.

De externe accountant heeft bijvoorbeeld geïdentificeerd dat de accountantsorganisatie de jaarrekening opstelt en fiscale dienstverlening verleent en deze geëvalueerd. Uit de facturatie en urenregistratie blijkt dat ook de non-assurancedienst 'herstructurering' is verleend. De externe accountant heeft deze non-assurancedienst niet geïdentificeerd en heeft daardoor ook niet geëvalueerd of dat een bedreiging is voor de onafhankelijkheid.



De externe accountant moet voor alle non-assurancediensten evalueren of sprake is van bedreigingen voor de onafhankelijkheid. Hiervoor identificeert de externe accountant alle dienstverlening aan de controlecliënt.



Een accountantsorganisatie start bij de evaluatie van samenloop van dienstverlening met een inventarisatie van alle dienstverlening aan de betreffende wettelijke controlecliënt. Deze inventarisatie is gebaseerd op beschikbare informatie, zoals de gefactureerde honoraria en de urenregistraties. Vervolgens wordt per dienstverlening toegelicht wat de dienst inhoudt.



Bij de beoordeling van samenloop dienstverlening betreft een accountantsorganisatie ook buitenlandse non-assurancediensten door een buitenlands netwerkonderdeel van de accountantsorganisatie en een verbonden derde van de controlecliënt. In de werkinstructies die de accountantsorganisatie hanteert wordt expliciet een bevestiging van de externe accountant gevraagd of er sprake is van een dreiging van onafhankelijkheid vanwege non-assurancediensten verricht door buitenlandse netwerkonderdelen en/of aan een buitenlandse verbonden derde van de controlecliënt.



De externe accountant kan de identificatie van non-assurancediensten aan de controlecliënt versterken door deze te baseren op beschikbare informatie, zoals verantwoorde urenregistraties en gefactureerde bedragen.





## 2.1.2 De evaluatie van samenloop dienstverlening voldoet niet

In 49 van de 83 van de onderzochte wettelijke controles voldoet de evaluatie van samenloop van dienstverlening niet aan de artikelen 18, 19 en/of 20 van de ViO.

### Evaluatie participeren in het besluitvormingsproces (artikel 18 van de ViO)

In 30 van de 49 wettelijke controles die niet voldoen, is de evaluatie van het participeren in het besluitvormingsproces van de controlecliënt onvoldoende. Dit is vereist in artikel 18 van de ViO. Het is verboden de wettelijke controle uit te voeren als er sprake is van het nemen van beslissingen die van invloed zijn op het assurance-object en/of het participeren in het besluitvormingsproces van de controlecliënt.

Een veel voorkomende bevinding is dat de externe accountant dit onvoldoende evalueert, omdat de aard en context van de participatie in het besluitvormingsproces ontbreekt.

De externe accountant heeft bijvoorbeeld voor 'het opstellen van de jaarrekening' niet of onvoldoende geëvalueerd of de accountantsorganisatie participeert in het nemen van beslissingen over cruciale onderdelen van de jaarrekening zoals het bepalen van de waarderingsgrondslagen. Een ander voorbeeld is dat de externe accountant voor 'fiscale dienstverlening' niet of onvoldoende expliciet heeft gemaakt welke werkzaamheden hij verricht. Zo is niet duidelijk of de controlecliënt of de externe accountant de variabelen en uitgangspunten van de fiscale berekening vaststelt.



De externe accountant moet beoordelen of er sprake is van participatie in het besluitvormingsproces bij het verlenen van de non-assurance-dienst aan de controlecliënt en legt dit vast ter onderbouwing van zijn conclusie om wel of niet de non-assurancedienst te kunnen uitvoeren. De NBA-handreiking 1131 biedt hiervoor praktijkvoorbeelden.

### Evaluatie materiële invloed (artikel 19 van de ViO)

In 47 van de 49 wettelijke controles die niet voldoen, is de evaluatie van materiële invloed onvoldoende. Dit is vereist in artikel 19 van de ViO. Als er sprake is van non-

assurancediensten met materiële invloed op het assurance-object is een maatregel vereist. Een veel voorkomende bevinding is dat de externe accountant onvoldoende de materiële invloed van de non-assurance-dienst op de jaarrekening evalueert. In veel gevallen ontbreekt in de evaluatie de aard en context over dit onderdeel. De externe accountant concludeert bijvoorbeeld dat voor 'het opstellen van de jaarrekening' geen sprake is van materiële invloed, terwijl dit wel het geval is. Het opstellen van de jaarrekening raakt namelijk direct het assurance-object. Een ander voorbeeld is dat bij de evaluatie van 'fiscale dienstverlening', 'loonadministratie' of 'herstructurering', niet blijkt waarom de externe accountant concludeert dat deze dienst geen materiële invloed op de jaarrekening heeft.



De externe accountant moet per non-assurancedienst die wordt verleend aan de controlecliënt beoordelen of deze materiële invloed heeft op het assurance-object. De afwegingen die de externe accountant hierbij maakt documenteert hij ter onderbouwing van zijn conclusie. De externe accountant baseert zich hierbij op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht.<sup>26</sup> De NBA-handreiking 1131 biedt hiervoor praktijkvoorbeelden.



De beoordeling, uitgevoerd door de externe accountant, of er sprake is van bedreigingen voor de onafhankelijkheid wordt voor elke wettelijke controle door de Compliance Officer gereviewed. De Compliance Officer gaat bijvoorbeeld in zijn review na of de inventarisatie van de dienstverlening aan de controlecliënt volledig is, er sprake is van verboden samenloop van dienstverlening of dat een waarborg is vereist. Deze review wordt ook vastgelegd in het controledossier.

<sup>26</sup> Artikel 5, ViO.





Meerdere accountantsorganisaties hebben een werkinstructie waarbij per wettelijke controle een stappenplan wordt doorlopen voor de evaluatie van non-assurancediensten. Per non-assurancedienst moeten de vragen doorlopen worden zoals opgenomen in bijlage 1 'Stroomschema samenloop dienstverlening bij niet-oob' uit de NBA Handreiking 1131. De externe accountant dient een toelichting op te nemen per vraag en gegeven antwoord. De uitkomst (zoals samenloop toegestaan, toegestaan met waarborg, niet toegestaan) vult zich automatisch op basis van de gegeven antwoorden.

### Evaluatie specifieke verbodsbepalingen (artikel 20 van de ViO)

In ongeveer de helft van de 49 wettelijke controles die niet voldoen, evalueerde de externe accountant onvoldoende of sprake is van specifieke verbodsbepalingen<sup>27</sup>. Dit is vereist in artikel 20 van de ViO. Deze evaluatie is vereist als de externe accountant heeft beoordeeld dat de non-assurancedienst materiële invloed heeft op het assurance-object (artikel 19 van de ViO).

Een veel voorkomende bevinding is dat de door de externe accountant uitgevoerde evaluatie en getrokken conclusie niet is gedocumenteerd. Een andere veel voorkomende bevinding is dat de externe accountant artikel 20 niet heeft geëvalueerd, omdat hij onterecht concludeert dat er geen sprake is van materiële invloed op het assurance-object.

Een voorbeeld hiervan is dat bij de evaluatie van 'corporate finance', 'financiering' of 'herstructurering', niet blijkt waarom de externe accountant concludeert dat deze dienst geen materiële invloed op de jaarrekening heeft. Onduidelijk is bijvoorbeeld of de externe accountant namens de controlecliënt onderhandelt over contractvoorwaarden bij financiering of de controlecliënt bijstaat in de onderhandelingen bij herstructurering.

<sup>27</sup> Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij de cliënt, als de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van het netwerk aan die cliënt een non-assurancedienst verleent of heeft verleend die van materiële invloed is op het assurance-object en: a) subjectief of niet-routinematig is; b) een verwerkingswijze in het assurance-object tot gevolg heeft waarvan het assurance-team betwijfelt of deze verwerkingswijze passend is; of c) leidt tot een bedreiging uit hoofde van belangenbehartiging.



De externe accountant moet overwegen of sprake is van een verbod op het verlenen van de wettelijke controle. Hij moet zich hierbij baseren op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht.<sup>28</sup> De NBA-handreiking 1131 biedt hiervoor praktijkvoorbeelden.

### 2.1.3 Geen maatregel om in te spelen op een bedreiging van de onafhankelijkheid

In 18 van de 49 onderzochte wettelijke controles die niet voldoen, heeft de externe accountant geen maatregel genomen om in te spelen op een bedreiging van onafhankelijkheid. De externe accountant heeft namelijk niet geïdentificeerd dat een maatregel is vereist of dat de wettelijke controle niet mag worden uitgevoerd. Artikelen 18 en 20 van de ViO schrijven voor wanneer het verboden is om een non-assurancedienst uit te voeren. Artikel 19 schrijft voor dat een maatregel is vereist als er sprake is van materiële invloed.

Een veel voorkomende bevinding is dat de externe accountant niet heeft geïdentificeerd dat een maatregel is vereist. De externe accountant heeft bijvoorbeeld voor een non-assurancedienst met materiële invloed, zoals 'het opstellen van de jaarrekening', geen maatregel genomen of de voorgenomen maatregel niet uitgevoerd. Zo werd de maatregel 'gescheiden opdrachtteams' voorgenomen, maar voerden de externe accountant en/of leden van het opdrachtteam zowel de wettelijke controle als de non-assurancedienst werkzaamheden uit.

Ook komt voor dat de externe accountant geen adequate maatregel inzet, zoals het eens in de drie jaar inzetten van een maatregel (bijvoorbeeld een OKB) of het inzetten van een tweede accountant niet zijnde een externe accountant. Voor elk jaar dat de accountantsorganisatie een bedreiging identificeert, moet zij een maatregel nemen die voldoende gewicht heeft om de onafhankelijke uitvoering van de wettelijke controle te waarborgen.

<sup>28</sup> Artikel 5, ViO.







De externe accountant moet inspelen op bedreigingen van samenloop dienstverlening door het treffen van maatregelen. Voorbeelden hiervan zijn een OKB uit te (laten) voeren met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging, of gescheiden teams waarbij de non-assurancedienst wordt uitgevoerd door een ander team dan het opdrachtteam van de wettelijke controle. De non-assurancedienst wordt niet uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van de externe accountant. De NBA-handreiking 1131 biedt hiervoor praktijkvoorbeelden.



Een accountantsorganisatie heeft voor veel voorkomende non-assurancediensten in combinatie met assurediensten de concrete toepassing en uitwerking van de ViO-vereisten uitgewerkt. Per non-assurancedienst is aangegeven wanneer er een verbod op (een combinatie met) de assurance-opdracht van kracht is, dan wel dat de samenloop is toegestaan en (welke) interne maatregel en/of maatregel bij controlecliënt eventueel van toepassing is.

## 2.2 Langdurige betrokkenheid

Voordat een accountantsorganisatie een wettelijke controle aanvaardt of continueert, moet zij beoordelen of er sprake is van bedreigingen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en wat gedaan wordt om deze bedreigingen te beperken.<sup>29</sup> Een bedreiging voor de onafhankelijkheid doet zich voor wanneer de externe accountant en/of ander senior teamlid van het opdrachtteam langdurig betrokken is bij de dienstverlening aan dezelfde controlecliënt. Deze bedreiging vereist een maatregel.<sup>30</sup> Een bedreiging wordt verondersteld bij zeven jaar betrokkenheid.

<sup>29</sup> Artikel 12 lid 1 sub b, Bta, artikel 28, ViO.

<sup>30</sup> Artikel 28, ViO.

Het voorkomen dat de onafhankelijkheid in het geding komt, is belangrijk voor de kwaliteit van wettelijke controles en het waarborgen van een beheerste en integere uitoefening van de bedrijfsvoering.<sup>31</sup>

In figuur 7 is weergegeven bij hoeveel onderzochte wettelijke controles de beoordeling van langdurige betrokkenheid wel of niet voldoet aan wet- en regelgeving. In deze resultaten is geen rekening gehouden of de beoordeling van langdurige betrokkenheid tijdig is uitgevoerd.

Figuur 7. Uitkomsten van langdurige betrokkenheid



In 59 van de 83 onderzochte wettelijke controles heeft de externe accountant geëvalueerd dat geen sprake is van een bedreiging van de onafhankelijkheid als gevolg van langdurige betrokkenheid (grijsgroen).

In 11 van de 83 onderzochte wettelijke controles voldoet de evaluatie van langdurige betrokkenheid aan wet- en regelgeving (groen). In 13 van de 83 onderzochte wettelijke controles voldoet de uitvoering van de CEAC voor langdurige betrokkenheid op onderdelen niet aan wet- en regelgeving (10 oranje en 3 rood).

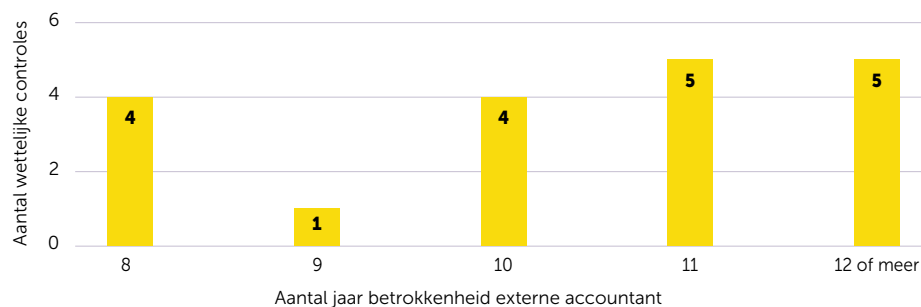
In 24 van de 83 wettelijke controles is sprake van langdurige betrokkenheid. Voor 19 van deze 24 wettelijke controles heeft de langdurige betrokkenheid betrekking op de externe accountant. Uit figuur 8 blijkt dat de externe accountant acht tot zelfs 12 jaar of meer betrokken is voor deze 19 wettelijke controles is. Dit is fors langer dan de zeven jaar waarbij een veronderstelde bedreiging van onafhankelijkheid ontstaat. De kans op een dergelijke bedreiging neemt toe naarmate de externe accountant langer betrokken is bij dienstverlening aan de cliënt.

<sup>31</sup> Artikel 21, Wta.





Figuur 8. Aantal jaren betrokkenheid externe accountant



**De meest voorkomende bevindingen in de uitvoering van de CEAC voor langdurige betrokkenheid zijn:**

1. Onvoldoende onderbouwen van het weerleggen van een veronderstelde bedreiging (paragraaf 2.2.1).
2. Geen specifieke maatregel ingezet op een onderkende bedreiging (paragraaf 2.2.2).

### 2.2.1 Onvoldoende onderbouwen van het weerleggen van een veronderstelde bedreiging

9 van de 13 wettelijke controles voldoen niet aan artikel 28 lid 2 van de ViO. De onderbouwing van het weerleggen van een veronderstelde bedreiging als gevolg van langdurige betrokkenheid is onvoldoende. Na een periode van zeven aaneengesloten jaren van betrokkenheid wordt verondersteld dat sprake is van een bedreiging. Deze kan worden weerlegt door te motiveren waarom geen sprake is van een bedreiging.

Een veel voorkomende bevinding is dat het weerleggen van de veronderstelde bedreiging niet of onvoldoende is onderbouwd. De door de externe accountant in ogenschouw genomen omstandigheden, zoals mitigerende factoren bij de controlecliënt of bij het controleteam, zijn onvoldoende. Ook worden in de evaluatie van langdurige betrokkenheid andere senior leden van het opdrachtteam buiten beschouwing gelaten, zoals de OKB'er. Hierdoor heeft de externe accountant ten on-

rechte geen bedreiging als gevolg van langdurige betrokkenheid onderkend en geen vereiste maatregel genomen.

Ook is in veel van de wettelijke controles geen jaarlijkse schriftelijke goedkeuring van deze weerlegging verkregen van een door de accountantsorganisatie aangewezen functionaris die niet betrokken is bij dienstverlening aan de controlecliënt. Dit is vereist in artikel 28 lid 2 van de ViO.



- De externe accountant moet de langdurige betrokkenheid van alle leden van het opdrachtteam evalueren die inhoudelijke bemoeyenis hebben met de uitvoering van de wettelijke controle. Hierbij horen naast de leden van het opdrachtteam, ook de OKB'er, personen die vaktechnische consulten geven en een intern kwaliteitsonderzoek uitvoeren.<sup>32</sup>
- Indien sprake is van een periode van zeven (of meer) aaneengesloten jaren van betrokkenheid, moet de externe accountant gemotiveerd vastleggen waarom er geen sprake is van een bedreiging van de onafhankelijkheid. De NBA-handreiking 1131 biedt hiervoor praktijkvoorbeelden. De externe accountant baseert zijn onderbouwing bijvoorbeeld op specifieke omstandigheden zoals wijzigingen op sleutelposities bij de controlecliënt of veranderingen in het opdrachtteam.



Een accountantsorganisatie heeft bij de beoordeling van de langdurige betrokkenheid van een externe accountant bij een voor de accountantsorganisatie nieuwe controlecliënt meegewogen dat hij bij een andere accountantsorganisatie ook de rol van externe accountant heeft vervuld voor de betreffende controlecliënt.

<sup>32</sup> Artikel 1, ViO, kernbegrip Assurance team.





De externe accountant kan de evaluatie van langdurige betrokkenheid versterken door het documenteren van het aantal jaren betrokkenheid of documenteren wat het eerste jaar van betrokkenheid is, in plaats van volstaan met een melding dat er minder of meer dan zeven jaar betrokkenheid is van (senior) teamleden.

## 2.2.2 Geen specifieke maatregel ingezet op een onderkende bedreiging

In enkele onderzochte wettelijke controles die niet voldoen aan artikel 28 lid 1 van de ViO, is een maatregel ingezet voor een onderkende bedreiging als gevolg van langdurige betrokkenheid. Niet in alle gevallen speelt deze maatregel specifiek in op de risico's die voortkomen uit de bedreiging van langdurige betrokkenheid.

De externe accountant heeft bijvoorbeeld een OKB ingesteld als maatregel, waarbij de OKB niet specifiek aandacht besteedt aan de risico's die voortkomen uit de bedreiging van langdurige betrokkenheid. Een ander voorbeeld is dat een externe accountant met meer dan tien jaar betrokkenheid, een tweede accountant toevoegt op het opdrachtteam met relatief beperkte controle-ervaring en niet betrokken is bij de significante aangelegenheden in de controle.



De externe accountant moet inspelen op bedreigingen van langdurige betrokkenheid door het treffen van maatregelen, zoals roulatie van de externe accountant of andere leden van het opdrachtteam of een OKB uit te voeren met specifieke aandacht voor de risico's die voortkomen uit de bedreiging. De NBA-handreiking 1131 biedt praktijkvoorbeelden voor de beoordeling van de onafhankelijkheid vanwege langdurige betrokkenheid.



Een accountantsorganisatie monitort op kantooniveau de duur van de betrokkenheid per externe accountant bij controleopdrachten. Hiermee wordt tijdig langdurige betrokkenheid gesignaleerd en kunnen waarborgen worden getroffen voor een bedreiging van onafhankelijkheid voor de wettelijke controles waarbij dit van toepassing is.



Bij meerdere accountantsorganisaties besteedt de OKB'er aandacht aan de risico's door zijn beoordeling te richten op aandachtsgebieden die voortkomen uit de geïdentificeerde bedreiging van vertrouwdsheid als gevolg van langdurige betrokkenheid. De OKB'er stelt vast dat de geïdentificeerde bedreiging van vertrouwdsheid als gevolg van langdurige betrokkenheid zich kan manifesteren in jaarrekeningposten met een schattingselement en in de door de externe accountant geïdentificeerde significante risico's. De OKB'er schat zelfstandig in waar hij in de controle schattingsposten verwacht en of de belangrijkste significante risico's zijn geïdentificeerd door de externe accountant.

Op basis van deze uitkomsten stelt de OKB'er zijn werkprogramma op en voert hij zijn beoordeling uit. De OKB'er heeft laten zien dat hij bij zijn beoordeling rekening heeft gehouden met de geïdentificeerde bedreiging van langdurige betrokkenheid. De OKB'er heeft in zijn afrondend oordeel geconcludeerd dat de wettelijke controle opdracht onafhankelijk met een voldoende kritische houding is uitgevoerd door de externe accountant.





## 2.3 Integriteit van de controlecliënt

Voordat een accountantsorganisatie een wettelijke controle aanvaardt of continueert, moet zij de integriteit van de controlecliënt beoordelen. Deze beoordeling waarborgt onder andere dat geen relaties met controlecliënten worden aangegaan die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden. Het voorkomen dat bij het verrichten van wettelijke controles de integriteit van de controlecliënt in het geding komt, is belangrijk voor de kwaliteit van wettelijke controles en het waarborgen van een beheerste en integere uitoefening van de bedrijfsvoering.

In figuur 9 is weergegeven bij hoeveel onderzochte wettelijke controles de beoordeling van de integriteit van de controlecliënt wel of niet voldoet aan wet- en regelgeving. In deze resultaten is geen rekening gehouden of de beoordeling van integriteit van de controlecliënt tijdig is uitgevoerd.

**Figuur 9. Uitkomsten integriteit van de controlecliënt**



In 66 van de 83 onderzochte wettelijke controles voldoet de uitvoering van de CEAC voor de integriteit van de controlecliënt aan wet- en regelgeving (groen). In deze wettelijke controles is de beoordeling van de integriteit van de controlecliënt voldoende. Zo wordt in het merendeel van deze wettelijke controles diverse bronnen, zoals internet search en Corruption Perceptions Index, geraadpleegd. Ook worden meerdere aspecten van de integriteit van de controlecliënt beoordeeld, zoals de integriteit van de kernpersonen binnen het management en de aard van de bedrijfsactiviteiten. De externe accountant heeft de conclusies en de uitgevoerde werkzaamheden van de beoordeling van de controlecliënt opgenomen in het controledossier.

In 17 van de 83 onderzochte wettelijke controles voldoet de uitvoering van de CEAC voor de integriteit van de controlecliënt op onderdelen niet aan wet- en regelgeving (16 oranje en 1 rood). De meest voorkomende bevinding in de uitvoering van de CEAC voor integriteit van de controlecliënt is dat niet blijkt welke werkzaamheden de externe accountant heeft uitgevoerd om dit te beoordelen.

### Aard en context van de beoordeling onvoldoende

Voor 16 van de onderzochte wettelijke controles is de beoordeling van de integriteit van de controlecliënt onvoldoende, omdat de aard en context hiervan ontbreekt. Voor één wettelijke controle is de beoordeling van de integriteit van de controlecliënt onvoldoende en is er geen maatregel getroffen. Bij deze wettelijke controle zijn diverse signalen bij de controlecliënt die wijzen op een hoger integriteitsrisico. De externe accountant heeft deze signalen niet geïdentificeerd en daarmee ook geen passende maatregelen genomen.

De meest voorkomende bevinding is dat de externe accountant alleen een summiere toelichting over de beoordeling van de integriteit van de controlecliënt opneemt in het controledossier. De aard en context van deze beoordeling ontbreekt echter. In meerdere onderzochte wettelijke controles is door de externe accountant enkel met 'ja' of een 'nee' beantwoord dat de integriteit van de controlecliënt is beoordeeld zonder verdere werkzaamheden. Bij andere wettelijke controles zijn enkel de conclusies als uitkomst van de uitgevoerde evaluaties opgenomen. De AFM merkt het ontbreken van aard en context als onvoldoende aan, omdat niet blijkt welke werkzaamheden de externe accountant heeft uitgevoerd om tot deze conclusies te komen.



De externe accountant moet werkzaamheden uitvoeren om de integriteit van de controlecliënt te beoordelen en legt dit vast ter onderbouwing van zijn conclusie om de controlecliënt wel of niet te aanvaarden of te continueren.



Een accountantsorganisatie heeft een werkinstructie opgesteld hoe gericht te zoeken op Google. Zo is er onder meer opgenomen welke combinatie van zoektermen er gebruikt dient te worden en voor wie het onderzoek uitgevoerd dient te worden. Door toepassing van deze werkinstructie in de wettelijke controles waarborgt de accountantsorganisatie een consistente uitvoering van een internet search welke een van de bronnen is die gebruikt wordt bij het beoordelen van de integriteit van de controlecliënt.



De externe accountant kan de diepgang van de beoordeling van de integriteit van de controlecliënt versterken door het raadplegen van meerdere bronnen zoals:

- internet search;
- corruption Perceptions Index;
- aandeelhoudersregister;
- UBO-register, en
- achtergrondonderzoek via een externe partij.



De externe accountant kan de beoordeling van de integriteit van de controlecliënt versterken door meerdere aspecten te beoordelen zoals:

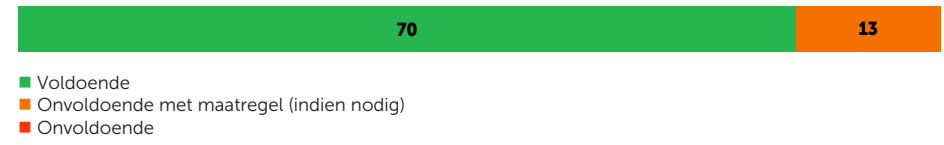
- de belangrijkste houders van kapitaalbelangen;
- kernpersonen binnen het management;
- met governance belaste personen;
- de aard van de bedrijfsactiviteiten, en
- de regio/landen waarin deze plaatsvinden.

## 2.4 Benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel

Voordat een accountantsorganisatie een wettelijke controle aanvaardt of continueert, moet zij beoordelen of de accountantsorganisatie beschikt over de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel om de wettelijke controle naar behoren te verrichten.<sup>33</sup> Deze beoordeling waarborgt onder andere dat er niet te weinig capaciteit of onvoldoende gekwalificeerd personeel wordt ingezet. Het voorkomen dat bij het verrichten van wettelijke controles de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel in het geding komt, is belangrijk voor de kwaliteit van de wettelijke controles en het waarborgen van een beheerste en integere uitoefening van de bedrijfsvoering.

In figuur 10 is weergegeven bij hoeveel onderzochte wettelijke controles de beoordeling van benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel wel of niet voldoet aan wet- en regelgeving. In deze resultaten is geen rekening gehouden of de beoordeling van benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel tijdig is uitgevoerd.

**Figuur 10. Uitkomsten benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel**



In 70 van de 83 onderzochte wettelijke controles voldoet de beoordeling van de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerde personeel aan wet- en regelgeving (groen). In deze wettelijke controles stelde de accountantsorganisatie vast dat er voldoende ruimte is in de kantoorplanning om de opdracht uit te kunnen voeren, onderzocht zij of er voldoende expertise aanwezig is in het controleteam om de controle uit te kunnen voeren en schakelde zij zo nodig specialisten in. De externe accountant heeft de conclusies en de uitgevoerde werkzaamheden van de beoordeling opgenomen in het controledossier.

<sup>33</sup> Artikel 12 lid 1 sub c, Bta.



In 13 van de 83 onderzochte wettelijke controles voldoet de uitvoering van de CEAC voor benodigde tijd, middelen en gekwalificeerde personeel op onderdelen niet aan wet- en regelgeving (oranje). De meest voorkomende bevinding in de uitvoering van de CEAC voor de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel is dat niet blijkt welke werkzaamheden de externe accountant heeft uitgevoerd om dit te beoordelen.

#### Aard en context van de beoordeling onvoldoende

De meest voorkomende bevinding is dat de externe accountant alleen een summiere toelichting opneemt in het controledossier waarin hij aangeeft dat de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel is beoordeeld. De aard en context van deze beoordelingen ontbreekt echter. In meerdere onderzochte wettelijke controles is door de externe accountant enkel met 'ja' of 'nee' beantwoord in het controledossier dat de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel is beoordeeld zonder verdere werkzaamheden. De AFM merkt het ontbreken van aard en context als onvoldoende aan, omdat niet blijkt welke werkzaamheden de externe accountant heeft uitgevoerd om de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel te beoordelen.



De externe accountant moet werkzaamheden uitvoeren om de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel te beoordelen en legt vast ter onderbouwing van zijn conclusie om de controlecliënt wel of niet te aanvaarden of te continueren.



De externe accountant kan de beoordeling van de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel versterken door onder andere:

- Gerealiseerde uren voor de wettelijke controle van het voorgaande boekjaar te vergelijken met de begrote uren voor het huidige boekjaar;
- Evalueren welke competentie en capaciteit toe te voegen aan het opdrachtteam of als deskundigen in te schakelen, zoals een IT-auditor, waarderingsexpert of forensisch expert;
- De kwaliteit van de interne beheersing van de controlecliënt en oplevering door de controlecliënt in te schatten alvorens de wettelijke controle te aanvaarden of te continueren.





## 2.5 Tijdigheid van de beoordeling

In de paragrafen 2.1 tot en met 2.4 zijn de onderzoeksresultaten naar de CEAC gepresenteerd, zonder rekening te houden of de beoordeling door de externe accountant is uitgevoerd voordat de wettelijke controle werd aanvaard of gecontinueerd. Deze paragraaf beschrijft de onderzoeksresultaten inclusief het aspect tijdigheid.

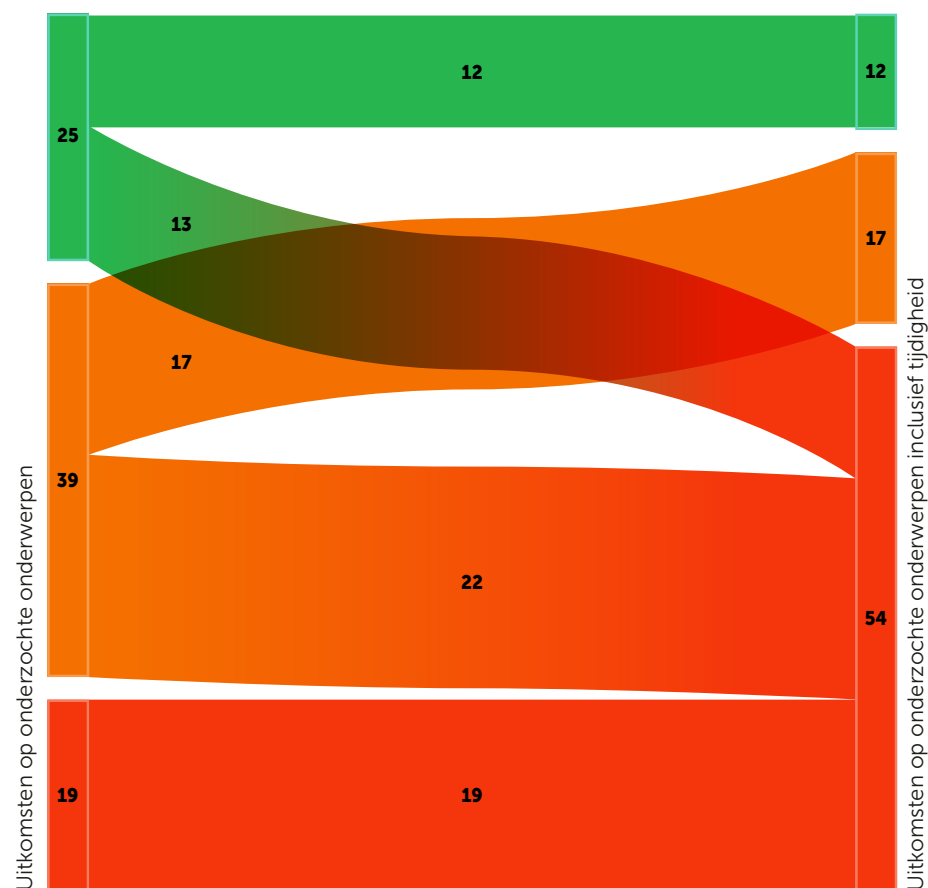
In figuur 11 is de verschuiving van de onderzoeksresultaten weergegeven als het aspect tijdigheid wordt meegewogen. Hieruit blijkt dat:

- Bij 25 van de 83 onderzochte wettelijke controles is de inhoudelijke beoordeling van de CEAC voldoende (groen). Van deze 25 is bij 12 wettelijke controles de beoordeling tijdig en bij 13 niet (verschuiving naar rood).
- Bij 39 van de 83 onderzochte wettelijke controles is de inhoudelijke beoordeling onvoldoende, maar is wel (indien nodig) een maatregel genomen (oranje). Van deze 39 is bij 17 wettelijke controles de beoordeling tijdig en bij 22 niet (verschuiving naar rood).
- Bij 19 van de 83 onderzochte wettelijke controles is de inhoudelijke beoordeling onvoldoende en is ook geen maatregel genomen (rood). De beoordeling van al deze 19 wettelijke controles is niet tijdig.

### De beoordeling van de drie onderzochte onderwerpen van de CEAC vindt niet tijdig plaats

Voor 46 van de 54 onderzochte wettelijke controles (zie figuur 11) vindt de beoordeling van de drie onderzochte onderwerpen van de CEAC niet tijdig plaats.<sup>34</sup> Dit komt bijvoorbeeld voor wanneer de externe accountant de opdrachtbevestiging verstuurt naar de controlecliënt, (interim-)controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd of inventarisatie heeft plaatsgevonden, voordat de CEAC is afgerond.

Figuur 11. Verschuiving uitkomsten van de uitvoering van de CEAC zonder en met tijdigheid.



<sup>34</sup> In bijlage 1 zijn de uitkomsten van het onderzoek opgenomen per wettelijke controle per onderwerp.





Voor de onderzochte onderwerpen valt op dat:

- Voor samenloop van dienstverlening 46 CEAC's niet tijdig waren (rood), waarbij ongeveer de helft (26) van deze CEAC's ook inhoudelijk onvoldoende zijn.
- Voor langdurige betrokkenheid 28 CEAC's niet tijdig waren (rood), waarbij voor het merendeel van deze CEAC's (20) er geen langdurige betrokkenheid aanwezig was.
- Voor integriteit van de controlecliënt 39 CEAC's niet tijdig waren (rood), waarbij het grootste gedeelte van deze CEAC's (35) inhoudelijk wel voldoende werd beoordeeld.
- Voor de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerde personeel 40 CEAC's niet tijdig waren (rood), waarbij het grootste gedeelte van deze CEAC's (34) inhoudelijk wel voldoende werd beoordeeld.

### Verbeteringen in de tijdigheid zijn nodig

Verbeteringen in de tijdigheid van de CEAC zijn nodig zodat een accountantsorganisatie bedreigingen en risico's voorafgaand aan de uitvoering van de wettelijke controle identificeert. Als de beoordeling onvoldoende of niet tijdig is uitgevoerd, dan is het in een latere fase van de uitvoering van de wettelijke controle moeilijk(er) om in te spelen op de risico's en bedreigingen.



Voordat de externe accountant een wettelijke controle aanvaardt of continueert moet hij de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de externe accountant, de integriteit van de controlecliënt en de beschikbaarheid van de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel beoordelen.

De AFM stimuleert accountantsorganisaties na te gaan hoe zij binnen hun organisatie waarborgen kunnen treffen zodat de externe accountant de CEAC tijdig afrondt voordat hij de opdrachtbevestiging uitstuurt of start met de uitvoering van de (interim-) werkzaamheden.

## 2.6 CEAC beleid

Een accountantsorganisatie moet beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing.<sup>35</sup> Het stelsel van kwaliteitsbeheersing bevat onder andere procedures, beschrijvingen en standaarden (samengevat: het beleid) en heeft als doel de kwaliteit van de wettelijke controle te borgen.<sup>36</sup>

Bij 18 van de 30 onderzochte accountantsorganisaties voldoet het CEAC beleid niet voor de drie onderzochte onderwerpen aan wet- en regelgeving. Dit is weergegeven in figuur 12.

Figuur 12. Uitkomsten CEAC beleid



■ Voldoende  
■ Onvoldoende

### De meest voorkomende bevindingen voor het CEAC beleid zijn:

1. Het beleid voldoet op één of meerdere onderwerpen niet aan wet- en regelgeving.
2. Het beleid waarborgt onvoldoende dat de uitvoering van de CEAC in de wettelijke controles voldoet aan wet- en regelgeving.

<sup>35</sup> Artikel 18, Wta.

<sup>36</sup> Artikel 8, Bta.



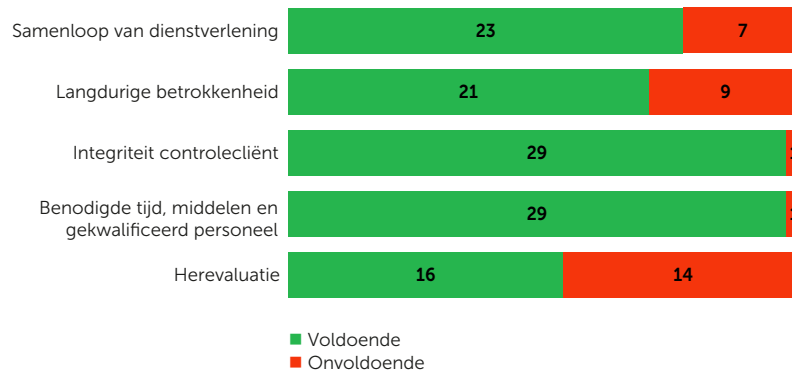




## 2.6.1 Het beleid voldoet op één of meerdere onderwerpen niet aan wet- en regelgeving

Het beleid van de 30 onderzochte accountantsorganisaties voldoet op één of meerdere onderwerpen niet aan wet- en regelgeving. Dat is weergegeven in figuur 13.

Figuur 13. Uitkomsten beleid per onderwerp



Een accountantsorganisatie moet waarborgen dat het CEAC beleid voldoet aan wet- en regelgeving.

### Samenloop van dienstverlening

Bij zeven onderzocht accountantsorganisaties mist in het beleid van samenloop van dienstverlening een of meerdere elementen die wel zijn voorgeschreven in van de wet- en regelgeving. Meerdere accountantsorganisaties hebben niet in hun beleid opgenomen dat het verboden is een wettelijke controle uit te voeren bij een cliënt als de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van het netwerk besluiten neemt voor die cliënt die van invloed zijn op het assurance-object of deelneemt in het besluitvormingsproces van de cliënt met betrekking tot het assurance-object (artikel 18 van de ViO).

Daarnaast hebben niet alle accountantsorganisaties in hun beleid opgenomen dat een maatregel is vereist voor een bedreiging van de onafhankelijkheid als zij of een onderdeel van het netwerk aan de cliënt een non-assurancedienst verleent of heeft verleend die van materiële invloed is op het assurance-object (artikel 19 van de ViO). Bij meerdere accountantsorganisaties is niet in het beleid opgenomen dat het verboden is een wettelijke controle uit te voeren bij een cliënt<sup>37</sup> als zij of een onderdeel van het netwerk aan die cliënt een subjectieve of niet-routinematige non-assurancedienst verleent of heeft verleend die van materiële invloed is op het assurance-object en leidt tot een verwerkingswijze in de jaarrekening waarvan het opdrachtteam betwijfelt of die passend is of leidt tot een bedreiging van belangenbehartiging (artikel 20 van de ViO).

### Langdurige betrokkenheid

Bij negen onderzochte accountantsorganisaties mist in het beleid van langdurige betrokkenheid een of meerdere elementen die wel zijn voorgeschreven in wet- en regelgeving. Meerdere accountantsorganisaties hebben niet in hun beleid opgenomen dat bij langdurige betrokkenheid de externe accountant een maatregel moet treffen (artikel 28 lid 1 van de ViO).

Daarnaast hebben niet alle accountantsorganisaties in hun beleid opgenomen dat zij het moeten onderbouwen als zij geen bedreiging vanwege langdurige betrokkenheid zien, terwijl er wel sprake is van een periode van zeven aaneengesloten jaren van betrokkenheid van de externe accountant of een ander senior lid bij de wettelijke controle voor dezelfde cliënt (artikel 28 lid 2 van de ViO).

### Integriteit van de controlecliënt en tijd, middelen en gekwalificeerd personeel

Bijna alle onderzochte accountantsorganisaties hebben in hun beleid de elementen die zijn voorgeschreven in van de wet- en regelgeving opgenomen voor de beoordeling van integriteit van de controlecliënt en benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel. Wet- en regelgeving voor de beoordeling van integriteit van de controlecliënt en benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel is beperkt. De AFM heeft voor de onderzochte accountantsorganisaties beoordeeld of de vereisten van artikel 12 van het Bta zijn opgenomen in het beleid.

<sup>37</sup> Niet zijnde een OOB.





Deze vereisten zijn dat de accountantsorganisatie heeft opgenomen dat zij de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel en de integriteit van de controlecliënt beoordeelt voordat zij een wettelijke controle aanvaardt of continueert. Ook is beoordeeld of in het beleid is opgenomen dat deze beoordeling schriftelijk wordt vastgelegd.

### Herevaluatie

Voor herevaluatie na aanvaarding of continuering voldoet het beleid van 14 accountantsorganisaties niet. Meerdere accountantsorganisaties hebben niet in hun beleid opgenomen dat zij een wettelijke controle beëindigen als na aanvaarding of continuering de controlecliënt wordt overgenomen, fuseert of het eigendom verwerft in een andere entiteit en niet wordt voldaan aan de eisen met betrekking tot onafhankelijkheid. Dat betreft de identificatie en evaluatie van alle huidige en recente belangen en relaties, met inbegrip van aan die entiteit verstrekte niet-controlediensten en de te nemen maatregelen. Dit is vereist in artikel 13 van het Bta.

### 2.6.2 Het beleid borgt onvoldoende dat de uitvoering van de CEAC in de wettelijke controles voldoet aan wet- en regelgeving


Het CEAC-beleid van de onderzochte accountantsorganisaties borgt onvoldoende dat de uitvoering ervan in de onderzochte wettelijke controles voldoet aan wet- en regelgeving. Uit het onderzoek blijkt dat bij de onderzochte accountantsorganisaties waar het beleid voldoet aan wet- en regelgeving, de uitvoering in de wettelijke controles niet altijd voldoet (oranje in figuur 14). Bij de accountantsorganisaties waar het beleid niet voldoet aan wet- en regelgeving, voldoet de uitvoering zelden wel aan wet- en regelgeving (geel in figuur 14).

Figuur 14. Vergelijking uitkomst beleid en wettelijke controles



Bij vijf van de 83 onderzochte wettelijke controles voldoet het beleid van de betreffende accountantsorganisatie en de uitvoering in één of meerdere wettelijke controles aan wet- en regelgeving (groen). Bij 7 (van de 83 wettelijke controles voldoet het beleid niet (volledig) aan wet- en regelgeving, maar voldoen één of meerdere de wettelijke controles wel aan wet- en regelgeving (geel).

Voor 30 van de 83 onderzochte wettelijke controles voldoet het beleid wel aan wet- en regelgeving, maar één of meerdere wettelijke controles niet (oranje). Voor 41 van de 83 onderzochte wettelijke controles voldoet zowel het beleid als één of meerdere wettelijke controles niet (volledig) aan wet- en regelgeving (rood).



Een accountantsorganisatie moet zorgen voor een helder en duidelijk beleid dat borgt dat de uitvoering van de CEAC voldoet aan de gestelde kwaliteitseisen en wet- en regelgeving.

Helder en duidelijk beleid moet borgen dat de uitvoering te allen tijde voldoet aan de gestelde kwaliteitseisen en wet- en regelgeving. Ook moet het beleid consistente uitvoering borgen. De AFM wijst accountantsorganisaties er daarom op dat zij ervoor moeten zorgen dat hun CEAC-beleid voldoet aan wet- en regelgeving en het borgt dat de uitvoering ervan in wettelijke controles voldoet aan wet- en regelgeving.



## 03 Beschrijving van de onderzoeksmethodiek

De CEAC volgt uit artikel 12 Bta, waarin is bepaald dat de accountantsorganisatie alvorens een cliënt en wettelijke controle te aanvaarden of te continueren, een beoordeling dient uit te voeren. Hierbij beoordeelt de accountantsorganisatie en de externe accountant onder andere of er sprake is van bedreigingen van haar onafhankelijkheid<sup>38</sup>, de integriteit van de controlecliënt<sup>39</sup> en of de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel<sup>40</sup> beschikbaar kan worden gesteld.

### 3.1 Selectie accountantsorganisaties en wettelijke controles

De AFM heeft 30 accountantsorganisaties met een reguliere vergunning geselecteerd. De selectie van de 30 accountantsorganisaties is een representatieve afspiegeling van de totale populatie accountantsorganisaties met een reguliere vergunning per 1 januari 2022, die ten minste één wettelijke controle hebben uitgevoerd in 2021.<sup>41</sup>

De wettelijke controles van de 30 geselecteerde accountantsorganisaties zijn willekeurig geselecteerd, op basis van de volgende criteria:

- De CEAC is afgerond voor de geselecteerde wettelijke controle in de periode 1 juli 2021 tot en met 28 februari 2022;
- Selectie van ten minste één cliënt- en/of opdrachtaanvaarding (indien beschikbaar);
- Selectie van ten minste één cliënt- en/of opdrachtaanvaarding of -continuering waarvoor samenloop dienstverlening van toepassing is (indien beschikbaar);
- Selectie van maximaal drie wettelijke controles per accountantsorganisatie;

38 Artikel 12 Bta, artikelen 18 t/m 20 en 28, ViO.

39 Artikel 21 Wta, artikel 12 en 32 lid 1, Bta.

40 Artikel 12, Bta.

41 Ontleent aan de AFM Monitor Accountantsorganisaties 2021 voor accountantsorganisaties met een reguliere vergunning.

- Indien alle wettelijke controles door dezelfde externe accountant worden uitgevoerd, zijn maximaal twee wettelijke controles geselecteerd;
- Indien de geselecteerde accountantsorganisatie één wettelijke controle uitvoert, is één wettelijke controle geselecteerd.

Op basis van deze selectiecriteria heeft de AFM 83 wettelijke controles geselecteerd, voor zowel lopende wettelijke controles (67 van de 83) als afgesloten wettelijke controles (16 van de 83), waarvoor de CEAC is afgerond.

### 3.2 Het onderzoek is gericht op drie onderwerpen van de CEAC

In het onderzoek heeft de AFM zich op drie onderwerpen in de CEAC gericht:

- onafhankelijkheid (samenloop dienstverlening en langdurige betrokkenheid);
- de integriteit van de controlecliënt; en
- de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel.

Deze onderwerpen sluiten aan bij de marktontwikkelingen uit 'de Monitor Accountantsorganisaties'.<sup>42</sup> De beoordeling van de drie onderwerpen vormen bovendien een essentiële (eerste) waarborg voor de kwaliteit van de wettelijke controle. Voor het onderzoek naar onafhankelijkheid richtte de AFM zich op twee onderwerpen van de ViO, namelijk langdurige betrokkenheid en samenloop dienstverlening. In het onderzoek heeft de AFM eveneens de tijdigheid van de beoordeling<sup>43</sup> en de schriftelijke vastlegging van de beoordeling<sup>44</sup> betrokken.

42 AFM Monitor Accountantsorganisaties 2021 voor accountantsorganisaties met een reguliere vergunning.

43 Artikel 12.1, Bta.

44 Artikel 12.2, Bta.



### 3.3 Uitkomsten weergegeven met kwalificatie in grijs-groen, groen, oranje of rood

De AFM heeft de uitkomsten van het toetsende onderzoek weergegeven met kwalificaties in grijsgroen, groen, oranje of rood. Voor elk van de onderzochte onderwerpen is voor het beleid weergegeven of deze voldoet aan wet- en regelgeving (groen) of niet voldoet aan wet- en regelgeving (rood).

Voor elk van de onderzochte wettelijke controles en voor elk van de onderzochte onderwerpen is weergegeven of de uitvoering van de CEAC voldoet aan wet- en regelgeving (groen), niet voldoet aan wet- en regelgeving omdat de evaluatie onvoldoende is maar, indien nodig, wel een maatregel is getroffen (oranje), of niet voldoet aan wet- en regelgeving omdat geen maatregel is getroffen (rood) of niet is uitgevoerd voordat de wettelijke controle is aanvaard of is gecontinueerd. . Voor samenloop van dienstverlening en langdurige betrokkenheid is weergegeven of het onderwerp van toepassing is de wettelijke controle (grijsgroen). Het onderzoek bestaat uit een toetsend en een verkennend deel.

#### Toetsende deel van het onderzoek

Bij het toetsende onderzoek stelde de AFM vast of het beleid van de onderzochte accountantsorganisaties in opzet voldoet aan wet- en regelgeving. Ook beoordeelde de AFM of de CEAC van de onderzochte wettelijke controles op de drie onderzochte onderwerpen in uitvoering voldoen aan wet- en regelgeving.

#### Verkennende deel van het onderzoek

Bij het verkennende onderzoek verkreeg de AFM inzicht in de opzet en uitvoering van de CEAC in 83 wettelijke controles Op welke wijze heeft de externe accountant tijdens de CEAC de drie onderzochte onderwerpen geëvalueerd? Maakt de externe accountant bijvoorbeeld gebruik van gestandaardiseerde vragenlijsten of andere vastleggingen? En op welke informatie baseert de externe accountant zijn beoordeling? De AFM komt voor het verkennende deel van het onderzoek niet tot een oordeel over de CEAC. Uit het verkennende onderzoek kunnen observaties komen die inzicht geven in hoe accountantsorganisatie hun beleid en uitvoering van de CEAC voor de drie onderzochte onderwerpen kunnen versterken.

### 3.4 De AFM baseert zich op documentanalyse, interviews en data

De AFM heeft de beoordeling of het beleid voor de drie onderzochte onderwerpen voldoet aan wet- en regelgeving uitgevoerd aan de hand van ontvangen documentatie en een interview met de accountantsorganisatie. De AFM heeft voor de onderzochte wettelijke controles onderzocht of de onderwerpen onafhankelijkheid, integriteit van de controlecliënt en de benodigde tijd, middelen en gekwalificeerd personeel voor de CEAC aan wet- en regelgeving voldoen. De AFM heeft deze beoordeling onder meer uitgevoerd aan de hand van documentatie uit het controledossier.

### 3.5 Rapporteren over de uitkomsten van het onderzoek

#### Concept onderzoeksrapporten

De AFM heeft gedurende de onderzoeksperiode concept onderzoeksrapporten verstuurd aan de betrokken accountantsorganisaties. Daarin zijn de uitkomsten van het toetsend en verkennend onderzoek opgenomen. Deze concept onderzoeksrapporten zijn vertrouwelijk.

#### Reactie accountantsorganisaties op concept onderzoeksrapporten

De accountantsorganisaties hebben na ontvangen van de concept onderzoeksrapporten de gelegenheid gekregen een schriftelijke reactie te geven. In deze reacties kunnen zij, gemotiveerd en waar nodig onderbouwd met informatie, kenbaar maken dat de feiten niet juist of niet volledig zijn.

#### Beoordeling AFM van reacties en definitieve onderzoeksrapporten

De AFM heeft de reacties van de accountantsorganisaties beoordeeld. Dit kan ertoe hebben geleid dat de feiten, bevindingen en conclusies in de concept onderzoeksrapporten zijn aangepast. De AFM heeft de uitkomst van de beoordeling van de reacties van de accountantsorganisaties op de concept onderzoeksrapporten verwerkt in definitieve onderzoeksrapporten. De definitieve conclusies en bevindingen van het onderzoek zijn medio november 2022 verstuurd aan de accountantsorganisaties. De definitieve (instellingspecifieke) onderzoeksrapporten zijn vertrouwelijk.



De AFM heeft de accountantsorganisaties gewezen op hun verantwoordelijkheid de tekortkomingen te herstellen en maatregelen te nemen om deze in de toekomst te voorkomen. De AFM heeft de herstelwerkzaamheden naar aanleiding van haar bevindingen in dit onderzoek niet beoordeeld.

#### **Publiek rapport**

De betrokken accountantsorganisaties hebben de gelegenheid gehad feitelijke onjuistheden aan te geven op dit publiek rapport. Waar relevant heeft de AFM aanpassingen gemaakt in het rapport.

### **3.6 De AFM onderkent beperkingen van het onderzoek**

Door de wijze waarop het onderzoek is uitgevoerd, bestaan beperkingen, ook voor wat betreft de conclusies die aan de uitkomsten verbonden kunnen worden.

#### **Geen integraal onderzoek**

De AFM heeft geen integraal onderzoek uitgevoerd naar alle aspecten van de CEAC. De AFM heeft haar observaties gebaseerd op het interview met de accountantsorganisatie, de aangeleverde documenten en data per onderdeel van het onderzoek. De AFM heeft niet beoordeeld of de controleclient en de wettelijke controle terecht geaccepteerd of gecontinueerd is. De in dit publiek rapport opgenomen uitkomsten moeten in dit licht worden gezien. Het achterwege blijven van op- of aanmerkingen betekent daarom niet dat er geen andere omissies kunnen bestaan.

#### **Geen oordeel over de kwaliteit van de wettelijke controle**

De AFM kan niet oordelen in welke mate de CEAC, inclusief de door de externe accountant voorgenomen maatregelen, impact heeft op de borging van de kwaliteit van wettelijke controles. De AFM heeft in het onderzoek namelijk niet vastgesteld of er sprake is van een causaal verband tussen de CEAC en de kwaliteit van wettelijke controles. De AFM heeft ook niet onderzocht of de CEAC waarborgt dat in de wettelijke controles voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen.

#### **Geen statistische steekproef uitgevoerd**

De AFM heeft een representatieve afspiegeling van de populatie accountantsorganisaties geselecteerd voor dit onderzoek. De AFM heeft geen statistische steekproef uitgevoerd. De AFM trekt geen conclusies over de kwaliteit van alle CEAC's bij accountantsorganisaties met een reguliere vergunning. De AFM verwacht op basis van haar onderzoek dat de bevindingen voor alle accountantsorganisaties gelden.





# Bijlage 1 **Uitkomsten van de CEAC per wettelijke controle**

Samenloop dienstverlening (2.1)	Langdurige betrokkenheid (2.2)	Integriteit controlecliënt (2.3)	Tijd, midelen en gekwalificeerd personeel (2.4)	Wettelijke controle zonder tijdigheid (2.5)	Tijdigheid	Wettelijke controle inclusief tijdigheid (2.5)
17	11	66	70	25	37	12
19	59	0	0	0	0	0
30	10	16	13	39	0	17
17	3	1	0	19	46	54

Wettelijke controle	Samenloop dienstverlening (2.1)	Langdurige betrokkenheid (2.2)	Integriteit controlecliënt (2.3)	Tijd, midelen en gekwalificeerd personeel (2.4)	Wettelijke controle zonder tijdigheid (2.5)	Tijdigheid	Wettelijke controle inclusief tijdigheid (2.5)
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
14							
15							
16							
17							



Wettelijke controle	Samenloop dienstverlening (2.1)	Langdurige betrokkenheid (2.2)	Integriteit controlecliënt (2.3)	Tijd, midelen en gekwalificeerd personeel (2.4)	Wettelijke controle zonder tijdigheid (2.5)	Tijdigheid	Wettelijke controle inclusief tijdigheid (2.5)
18	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Green	Orange
19	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Green	Orange
20	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Green	Orange
21	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Green	Orange
22	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Green	Orange
23	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Green	Orange
24	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Green	Orange
25	Light Blue	Orange	Green	Green	Orange	Green	Orange
26	Light Blue	Light Blue	Orange	Green	Orange	Green	Orange
27	Light Blue	Light Blue	Orange	Orange	Orange	Green	Orange
28	Orange	Orange	Orange	Orange	Orange	Green	Orange
29	Orange	Light Blue	Orange	Orange	Orange	Green	Orange
30	Green	Green	Green	Green	Green	Red	Red
31	Green	Light Blue	Green	Green	Green	Red	Red
32	Green	Light Blue	Green	Green	Green	Red	Red
33	Green	Light Blue	Green	Green	Green	Red	Red
34	Green	Light Blue	Green	Green	Green	Red	Red
35	Green	Light Blue	Green	Green	Green	Red	Red
36	Green	Light Blue	Green	Green	Green	Red	Red
37	Light Blue	Light Blue	Green	Green	Green	Red	Red
38	Light Blue	Light Blue	Green	Green	Green	Red	Red
39	Light Blue	Light Blue	Green	Green	Green	Red	Red
40	Light Blue	Light Blue	Green	Green	Green	Red	Red
41	Light Blue	Light Blue	Green	Green	Green	Red	Red
42	Light Blue	Light Blue	Green	Green	Green	Red	Red
43	Orange	Green	Green	Green	Orange	Red	Red
44	Orange	Green	Green	Green	Orange	Red	Red
45	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Red	Red
46	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Red	Red
47	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Red	Red
48	Green	Light Blue	Orange	Orange	Orange	Red	Red
49	Green	Light Blue	Orange	Orange	Orange	Red	Red
50	Light Blue	Light Blue	Orange	Orange	Orange	Red	Red
51	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Red	Red
52	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Red	Red



Wettelijke controle	Samenloop dienstverlening (2.1)	Langdurige betrokkenheid (2.2)	Integriteit controlecliënt (2.3)	Tijd, midelen en gekwalificeerd personeel (2.4)	Wettelijke controle zonder tijdigheid (2.5)	Tijdigheid	Wettelijke controle inclusief tijdigheid (2.5)
53	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Red	Red
54	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Red	Red
55	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Red	Red
56	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Red	Red
57	Orange	Light Blue	Green	Green	Orange	Red	Red
58	Orange	Orange	Green	Green	Orange	Red	Red
59	Orange	Light Blue	Green	Orange	Orange	Red	Red
60	Orange	Light Blue	Orange	Orange	Orange	Red	Red
61	Light Blue	Light Blue	Orange	Orange	Orange	Red	Red
62	Light Blue	Light Blue	Orange	Orange	Orange	Red	Red
63	Light Blue	Orange	Orange	Orange	Orange	Red	Red
64	Orange	Orange	Orange	Orange	Orange	Red	Red
65	Red	Green	Green	Green	Red	Red	Red
66	Red	Light Blue	Green	Green	Red	Green	Red
67	Red	Light Blue	Green	Green	Red	Red	Red
68	Red	Light Blue	Green	Green	Red	Red	Red
69	Red	Light Blue	Green	Green	Red	Red	Red
70	Red	Light Blue	Green	Green	Red	Red	Red
71	Red	Light Blue	Green	Green	Red	Red	Red
72	Red	Light Blue	Green	Green	Red	Red	Red
73	Green	Red	Green	Green	Red	Red	Red
74	Green	Red	Green	Green	Red	Red	Red
75	Red	Orange	Green	Green	Red	Green	Red
76	Red	Orange	Green	Green	Red	Green	Red
77	Red	Orange	Green	Green	Red	Green	Red
78	Red	Light Blue	Orange	Green	Red	Green	Red
79	Red	Light Blue	Orange	Green	Red	Green	Red
80	Red	Light Blue	Orange	Orange	Red	Red	Red
81	Red	Orange	Orange	Orange	Red	Red	Red
82	Red	Red	Green	Green	Red	Green	Red
83	Red	Light Blue	Red	Green	Red	Green	Red





## Heeft u vragen of opmerkingen over deze publicatie?

Stuur een e-mail naar: [redactie@afm.nl](mailto:redactie@afm.nl)



### Autoriteit Financiële Markten

Postbus 11723 | 1001 GS Amsterdam

### Telefoon

020 797 2000

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

Volg ons: →



*De AFM maakt zich sterk voor eerlijke en transparante financiële markten. Als onafhankelijke gedragstoezichthouder dragen wij bij aan duurzaam financieel welzijn in Nederland.*

De gepresenteerde cijfers zijn deels gebaseerd op de informatie die de accountantsorganisaties hebben verstrekt aan de AFM, via de AFM Monitor. Deze heeft elk jaar betrekking op het meest recent afgesloten boekjaar van accountantsorganisaties. De accountantsorganisaties geven aan dat de Monitor volledig, juist en naar waarheid is ingevuld. In de Monitor is een aantal controles ingebouwd en de AFM voert plausibiliteitscontroles uit na ontvangst.

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

© Copyright AFM 2022