

# Doorpakken!

Monitoring Commissie Accountancy

31 mei 2018



# Doorpakken!

Monitoring Commissie Accountancy

31 mei 2018

# Inhoudsopgave

<b>Doorpakken! De belangrijkste observaties en conclusies</b>	<b>5</b>
<b>Samenvatting</b>	<b>9</b>
<b>Rapport</b>	
<b>1. Inleidende opmerkingen</b>	<b>19</b>
1.1 Opdracht Monitoring Commissie Accountancy	19
1.2 Terugblik op het eerste rapport van de Commissie	19
1.3 Tijdpad en werkzaamheden van de Commissie	20
1.4 Opzet rapportage en verantwoording	21
1.5 Beoordelingskaders	22
1.6 Segmentering	23
<b>2. Het goed doen</b>	<b>25</b>
2.1 Accountancysector is vergevorderd met het invoeren van de 53 maatregelen	25
2.2 Veranderingsdynamiek	28
Conclusies hoofdstuk 2	30
<b>3. Onderzoeksbevindingen</b>	<b>31</b>
3.1 De leiding van accountantsorganisaties (1): uitvraag	31
3.2 De leiding van accountantsorganisaties (2): interviews Raden van Commissarissen en Bestuur	34
3.3 Medewerkers accountantsorganisaties (1): uitvraag	37
3.4 Medewerkers accountantsorganisaties (2): gesprek met NBA Young Profs	42
3.5 Medewerkers accountantsorganisaties (3): onderzoek NBA Young Profs en Nyenrode	43
3.6 Gecontroleerde organisaties: uitvraag	47
3.7 Markt, monitoring en toetsingen	49
Conclusies hoofdstuk 3	55

<b>4. Het goede doen</b>	<b>57</b>
4.1 Het eerste rapport van de Commissie	57
4.2 Oorzakenanalyses	57
4.3 Wicked problems	59
4.4 OME-model (Oorzaken-Maatregelen-Effecten)	72
4.5 Balans maatregelen sector, organisatie en individu	73
4.6 Het veranderproces	74
Conclusies hoofdstuk 4	75
<b>5. Het veranderproces</b>	<b>79</b>
5.1 Veranderkundige principes	79
5.2 Veranderkundige thema's	87
5.3 Maturity-model Zadek	89
Conclusies hoofdstuk 5	91
<b>6. Aanvulling op de wicked problems</b>	<b>93</b>
6.1 Internationale context	93
6.2 Innovatiekracht van de sector	93
6.3 Krappe arbeidsmarkt en de (verminderde) aantrekkelijkheid van het accountantsberoep	94
6.4 Coherentie binnen de accountancysector	94
Conclusies hoofdstuk 6	95
<b>7. Terugblik en vooruitblik werkzaamheden Commissie</b>	<b>97</b>
7.1 Terugblik	97
7.2 Vooruitblik	97
<b>Bijlagen</b>	<b>99</b>
1. Drivers van controlekwaliteit	99
2. Lijst regelmatig voorkomende termen en afkortingen	101
3. Samenstelling Monitoring Commissie Accountancy	103



# Doorpakken!

## De belangrijkste observaties en conclusies

**De Monitoring Commissie Accountancy (hierna de Commissie) heeft haar tweede rapport de titel *Doorpakken!* gegeven. Een titel waarmee de Commissie haar kernconclusie krachtig wil benadrukken, namelijk dat de accountancysector *meer vaart* moet maken met het ingezette veranderproces, maar ook dat het proces met *meer diepgang* dient te worden uitgevoerd.**

### **Sector boekt voortgang, Commissie ziet risico's en belemmeringen in bereiken einddoel**

Sectorbreed zijn sinds het eerste rapport van de Commissie (oktober 2016) flinke vorderingen gemaakt met betrekking tot de *opzet* en het *bestaan* van de door de sector zichzelf opgelegde 53 maatregelen. Bewijs voor de *werking* van het pakket van 53 maatregelen is er niet, althans de effecten zijn nog onvoldoende aantoonbaar.

Het is evident dat binnen de accountancysector inmiddels sprake is van het sturen op cultuur- en gedragsverandering. Kwaliteit staat meer centraal in doen en laten dan in het recente verleden het geval was. Binnen de accountancysector is daarbij sprake van toenemende veranderingsdynamiek.

Het einddoel van het proces dat de sector doorgaat, is het bereiken van: structurele kwaliteitsverhoging, daadwerkelijke cultuur- en gedragsverandering en toekomstbestendig vertrouwensherstel. Op basis van haar bevindingen ziet de Commissie diverse risico's en belemmeringen die het bereiken van het einddoel bemoeilijken en vertragen, waardoor onzekerheid bestaat of de door de sector ingeslagen weg de juiste is om dit tijdig genoeg aantoonbaar te realiseren..

### **Veranderingen gaan te langzaam**

De Commissie is van oordeel dat de veranderingen te langzaam gaan. Het is nu 4 jaar na de motie-Nijboer (20 mei 2014) die breed in de Tweede Kamer is gesteund en die de aanzet gaf tot het veranderproces. Een motie waarin de regering werd verzocht om met de accountancysector in gesprek te gaan over onder meer het verbeteren van het verdienmodel en het verhogen van kwaliteit. Het verdienmodel vormt een voorbeeld van een fundamenteel onderwerp dat inmiddels weliswaar binnen een deel van de sector bespreekbaar is geworden, maar dat door de sector (nog) niet met visie en daadkracht wordt aangepakt. Dat kwaliteitsverhoging ten gevolge van de 53 maatregelen en de veranderingsdynamiek al daadwerkelijk is gerealiseerd, kan door de sector niet worden aangetoond.

### **Zelfbeeld sector te optimistisch**

De sector heeft een positief zelfbeeld. De 'veranderaars' binnen de sector geloven in dat beeld. De Commissie heeft echter een genuanceerder beeld. Binnen de sector regelmatig gebezigde woorden als 'kwaliteit', 'maatregelen' en 'cultuurverandering' worden inhoudsloze begrippen indien je niet kunt aantonen dat deze woorden in de praktijk daadwerkelijk effect hebben. De begrippen winnen aan inhoud, geloofwaardigheid en kracht indien die effecten wél aantoonbaar zijn en ook door de buitenwereld worden erkend. Zo ver is het echter nog niet.

### **Veranderproces is niet adequaat ingericht, complexiteit wordt onderschat**

Naast een overschatting van het zelfbeeld onder accountants(organisaties) neemt de Commissie een onderschatting van de complexiteit en ingrijpendheid van het veranderproces waar. Majeure veranderprocessen vergen specifieke vaardigheden en deskundigheid om dat proces te kunnen dragen. Belangrijke vaardigheden zijn daarbij bijvoorbeeld 'afstand nemen' en 'buiten bestaande kaders' kunnen treden. Binnen de sector en accountantsorganisaties is hiervan slechts in beperkte mate sprake. Bovendien ontbreekt bij niet-OOB vergunninghouders nagenoeg altijd een duidelijke en gestructureerde veranderaanpak. De meeste OOB-vergunninghouders beschikken wel over een veranderaanpak, echter deze is veelal klassiek en technocratisch van aard. Basisbeginselen uit de veranderkunde worden niet of in onvoldoende mate gevolgd. De zogeheten verandercapaciteit is net als het verandertempo relatief laag.

## **Wicked problems en bepaalde oorzaken krijgen niet de aandacht die zij verdienen**

Duurzame oplossingen vereisen meer leiderschap en de durf om meer zelfkritisch te zijn en om de grote ('wicked') problemen echt aan te pakken, ook indien de (organisatorische, financiële en persoonlijke) gevolgen ingrijpend zijn. De sector loopt anders het risico op een verlies van de 'license to initiate and operate the required changes'.

De benadering van vraagstukken zoals het verdien-, business-, partner- en intern verrekenmodel dient minder defensief te zijn, maar ook voortvarender en met meer diepgang ter hand te worden genomen. De sector, waaronder de Stuurgroep Publiek Belang, toont niet de kwetsbaarheid en introspectie waarmee dergelijke – complexe en ingrijpende - onderwerpen dienen te worden aangepakt. De aanpak is thans niet gericht op het durven beschouwen van dergelijke onderwerpen in de volle omvang, het kijken naar de voor- en nadelen van alle alternatieve modellen en evenmin wordt op zoek gegaan naar het detecteren en mitigeren van schadelijke prikkels. Ook hier toont de sector zich te optimistisch over bestaande modellen en laat na deze echt ter discussie te stellen. Sterker: de Commissie ziet de aanpak als een voorbeeld van de 'system fights back', ter behoud van de status quo.

Daarnaast is het de Commissie gebleken dat fraude in het algemeen geen topprioriteit is. Het betreft een thema waarmee de sector blijft worstelen, waarbij geen duidelijke stap vooruit wordt gezet en effecten niet duidelijk aantoonbaar zijn. De Commissie zoekt de oplossing vooral in een verandering van de attitude en instelling ten aanzien van fraude, in de aantoonbare wil om signalen van fraude tijdens de controle aan te pakken.

Onder leiding van de Big4 is een oorzakenanalyse gemaakt van de drivers van controlekwaliteit. Deze is – zoals in het rapport nader wordt toegelicht - echter niet afdoende. Onder meer omdat belangrijke thema's (zoals werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk) die op de werkvloer spelen en een negatief effect op controlekwaliteit kunnen hebben, in de beleidsdocumenten niet of nauwelijks zijn meegenomen. Ook aspecten zoals angstcultuur, de balans tussen compliance en professional judgement en versterking van de aanspreekcultuur verdienen meer aandacht. Tevens constateert de Commissie dat een logische, onderbouwde en begrijpelijke koppeling van oorzaken, maatregelen en effecten nog steeds ontbreekt; inmiddels is het al ruim 3,5 jaar nadat de 53 maatregelen zijn opgesteld.

## **Er zijn verschillen tussen vergunninghouders, overal zijn verbeteringen nodig**

Binnen en tussen de segmenten zijn verschillen waarneembaar als het gaat om de 53 maatregelen. Het algemene beeld is dat van de OOB-vergunninghouders de Big4 vooroplopen en dat de Next5 volgend zijn. Positieve en negatieve uitzonderingen daargelaten lopen de grote niet-OOB vergunninghouders voor op de middelgrote, die op hun beurt voorlopen op de kleine niet-OOB vergunninghouders.

De Big4 zijn leidend als het gaat om deelname aan en het ontwikkelen van initiatieven van de NBA-Stuurgroep Publiek Belang. Ten aanzien van die initiatieven zijn verbeteringen mogelijk en noodzakelijk. De Commissie merkt op dat het daarbij om onderwerpen gaat (bijvoorbeeld: het verdienmodel, het partnermodel en fraude) die ook van belang zijn voor alle andere vergunninghouders en dat deze dus niet kunnen doorgaan met passief blijven.

## **Risico's en belemmeringen tasten het vertrouwen aan, meer ambitie is cruciaal**

Het zijn (onder meer) bovengenoemde observaties en conclusies die de Commissie als een risico en belemmering ziet. Zij tasten het vertrouwen aan dat de beoogde effecten (zoals: kwaliteitsverhoging, cultuur- en gedragsverandering en vertrouwensherstel) op een redelijke termijn kunnen worden aangetoond. Het is aan de sector om die maatregelen te treffen waardoor deze effecten wél kunnen worden gerealiseerd. Daarbij merkt de Commissie op dat het cruciaal is dat de sector meer ambitie toont en veel verder gaat dan het invoeren van het pakket van 53 maatregelen. Kortom: de sector moet *Doorpakken!*



### **Accountancysector heeft behoefte aan rust, terwijl versnelling en diepgang noodzakelijk zijn**

De Commissie heeft in interviews en via de uitvraag regelmatig te horen gekregen dat er in de sector 'behoefte is aan rust'. Diverse malen is geopperd te komen tot een overwegend positief rapport. De – onafhankelijke – Commissie heeft echter niet gekozen voor die rust en een louter positieve toonzetting: zij erkent de positieve punten en benoemt waar nodig de negatieve. De sector is immers nog niet klaar, met name niet ten aanzien van de aanpak van structurele en fundamentele oorzaken, vraagstukken en oplossingen. En evenmin ten aanzien van de structurele borging van cultuur- en gedragsverandering.

Thans kiezen voor rust en louter positiviteit zou een rem zetten op het veranderproces dat naar de mening van velen buiten én binnen de sector te langzaam gaat. Dat zou contraproductief zijn, met name voor de sector zelf. Daarbij leert de geschiedenis dat externe druk op de accountancysector noodzakelijk is om tot echte veranderingen te komen. Deze komen namelijk vaak pas tot stand na druk van buitenaf (AFM, politiek, media, benadeelde partijen, parlementaire enquêtecommissie of andere commissies) of na incidenten. De autonome verandercapaciteit en het vermogen om zich aan veranderende maatschappelijke eisen aan te passen is binnen de accountancysector in het verleden niet groot gebleken. Dat geldt ook voor zelfcorrigerende mechanismen binnen en het zelfreinigend vermogen van de sector. Daarom is het goed dat de sector positieve (waar het kan) en negatieve (waar het moet) aandacht van de politiek, de toezichthouder, de media en de Commissie ervaart.

### **Commissie komt niet met nieuwe maatregelen, wel met een volgende rapport**

De Commissie komt ook in haar tweede rapport niet tot voorstellen tot aanpassing van wet- en regelgeving en/of andere maatregelen. Het gaat in deze fase niet om (nog) meer regels, het gaat wél om het effectief sturen op het bereiken van daadwerkelijke gedrags- en cultuurverandering. Dat is ook van belang om de accountancysector meer aantrekkelijk te maken voor nieuwe instromers en om de huidige medewerkers zoveel mogelijk te behouden.

De aanzet tot het debat is met het eerste rapport van de Commissie reeds gegeven. Dit tweede rapport is een aanzet om het debat weer een flink stuk verder te brengen. Dat kan én dat moet. Opdat de accountancysector weer de positie kan innemen die zij in het verleden lang heeft bekleed.

De Commissie is voornemens een volgend rapport op te stellen in de tweede helft van 2019. De Commissie merkt daarbij op dat het dan aan de sector en accountantsorganisaties (en dus niet aan de Commissie) is om aan te tonen dat effecten ten aanzien van de genoemde aspecten meetbaar en gerealiseerd zijn. De sector heeft in deze geen inspanningsverplichting maar een resultaatsverplichting.

Tot slot dankt de Commissie de vele betrokkenen die een bijdrage hebben geleverd aan de werkzaamheden van de Commissie en de totstandkoming van dit rapport.

31 mei 2018,

Monitoring Commissie Accountancy <sup>1</sup>

Ada van der Veer, Voorzitter

Carin Gorter

Erik van de Loo

Marcel Pheijffer

---

<sup>1</sup> Tot juni 2017 maakte Henk Scheffers deel uit van de Commissie. Carin Gorter heeft hem sindsdien vervangen.



# Samenvatting

In de afgelopen jaren is het maatschappelijk vertrouwen in de accountancysector geschaad. Onder maatschappelijke en politieke druk is de sector medio 2014 aangevangen met een ingrijpend veranderproces. Medio 2015 is de onafhankelijke Monitoring Commissie Accountancy ingesteld met de opdracht tot het waarborgen van de continue verbetering van de sector via het monitoren van de invoering en werking van 53 maatregelen, het signaleren van leemtes en het doen van aanbevelingen. Dit is het tweede rapport van de Commissie. Een rapport dat primair sectorgericht is; waar nuttig is onderscheid gemaakt naar een viertal segmenten accountantsorganisaties (zie verder paragraaf 1.4).

De conclusies van de Commissie zijn gebaseerd op een groot aantal bevindingen die zijn voortgekomen uit vele gesprekken met belanghebbenden binnen en bij de accountancysector, diverse uitvragen (enquêtes)<sup>2</sup> van de Commissie, een onderzoek van de NBA-Young Profs in samenwerking met Nyenrode Business Universiteit en het doornemen van een grote hoeveelheid rapporten (Stuurgroep Publiek Belang, NBA en AFM), transparantieverlagen en literatuur.

De samenvatting kan niet los worden gezien van het rapport waarin per hoofdstuk en onderwerp deelconclusies zijn weergegeven. De samenvatting is opgesteld om de lezer snel (en in aanvulling op de inleidende tekst *Doorpakken! De belangrijkste observaties en conclusies*) door de bevindingen en conclusies van de Commissie te leiden. Deze worden hierna themagewijs weergegeven.

## Opzet, bestaan en werking van de 53 maatregelen

De Commissie stelt vast dat de accountancysector de afgelopen anderhalf jaar flinke vorderingen heeft gemaakt als het gaat om de *opzet* en het *bestaan* van de 53 maatregelen die in september 2014 door de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep zijn voorgesteld. Bewijs voor de *werking* van de 53 maatregelen is er niet, althans de effecten ervan zijn nog onvoldoende aantoonbaar.

Het Big4-segment en het Next5-segment vormen samen de groep OOB-vergunninghouders. De niet-OOB vergunninghouders zijn ingedeeld naar omvang (groot versus middelgroot en klein). Het algemene beeld is dat van vorderingen binnen ieder segment, waarbij binnen en tussen de segmenten verschillen bestaan. De OOB-vergunninghouders zijn het verst, waarbij de Big4 vooroplopen en de Next5 volgend zijn. De grote niet-OOB vergunninghouders lopen over het algemeen voor op de middelgrote, die op hun beurt voorlopen op de kleine niet-OOB vergunninghouders. Opvallend is dat bij de groep niet-OOB vergunninghouders weerstand zit bij een aantal maatregelen, met name degene die een persoonlijke financiële component kennen (goodwill, claw back, pensioen).

## Veranderingsdynamiek

De Commissie ervaart het als positief dat binnen de accountancysector, met name vanaf de tweede helft van 2017 en bij de grotere accountantsorganisaties, een veranderingsdynamiek is ontstaan waarbij de sector er steeds meer blij van geeft te werken aan kwaliteitsverhoging en aan cultuur- en gedragsverandering.

## Belangrijke nuancering

Voorgaande twee punten met een positieve toonzetting bespreekt de Commissie in hoofdstuk 2 van het rapport. De hoofdstukken 3 tot en met 6 laten echter zien dat de sector niet kan volstaan met het invoeren van 53 maatregelen en dat zij daarvan de effecten nog niet kan aantonen. Uit die hoofdstukken volgt ook dat de sector naast het aanpakken van de 53 maatregelen moeite heeft om de meer fundamentele vraagstukken (*wicked problems*) – zoals het verdienmodel, het partnermodel, fraude en werkdruk – voortvarend en met de vereiste

---

2 Onder 50 accountantsorganisaties, 2.000 medewerkers en bij 102 belanghebbenden (leden Raad van Bestuur, Raad van Commissarissen, Raad van Toezicht en hoofden van interne accountantsdiensten).

diepgang aan te pakken. De voortgang die ten aanzien van dergelijke vraagstukken sinds het vorige rapport van de Commissie is geboekt, betreft vooral het feit dat die vraagstukken nu op de agenda van beleidsmakers staan en binnen de sector worden besproken. Dat is echter niet genoeg, een observatie die de Commissie aan de hand van een aantal onderwerpen zal toelichten.

### **Sector heeft tijd nodig maar beweegt te langzaam**

De sector geeft telkenmale aan dat er tijd nodig is voordat de 53 maatregelen hun werking kunnen tonen en de effecten zichtbaar zijn. De Commissie plaatst de roep om (extra) tijd in het volgende perspectief. Deze eeuw is (internationaal en nationaal) begonnen met een reeks aan incidenten en boekhoudschandalen die de aanleiding vormden tot wet- en regelgeving op het gebied van Corporate Governance en de accountancysector. In Nederland werd in 2006 bijvoorbeeld de Wet Toezicht Accountantsorganisaties (Wta) ingevoerd, werden vergunningen voor accountantsorganisaties die wettelijke controleopdrachten uitvoeren verplicht en werd de AFM als toezichthouder op accountantsorganisaties aangewezen. Nadien duurde de reeks incidenten voort en verschenen telkenmale AFM-rapporten waarin kwaliteitsgebreken in de accountantscontrole werden benoemd. In 2014 kreeg de sector van de politiek een *'laatste kans'*, met het rapport van de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep en 53 maatregelen tot gevolg.

Vanuit het geschetste perspectief is het begrijpelijk dat de in augustus 2017 voor het accountantsdossier verantwoordelijke minister en de toezichthouder AFM hebben aangegeven dat het veranderingsproces binnen de accountancysector *'te langzaam'* gaat. De Commissie komt eigenstandig tot hetzelfde oordeel en wijst in dit verband naar de titel van onderhavig rapport: *Doorpakken!* Zij is van oordeel dat het cruciaal is dat de sector meer ambitie toont en verder gaat dan het invoeren van het pakket van 53 maatregelen. Duurzame oplossingen vereisen meer leiderschap en de durf om meer zelfkritisch te zijn en om de grote (*'wicked'*) problemen echt aan te pakken, ook indien de (organisatorische, financiële en persoonlijke) gevolgen ingrijpend zijn. Indien de sector dit niet of onvoldoende doet, raakt de tijd om zelf te komen tot oplossingen op. Vanwege het risico op schade. Vanwege het verder eroderen van de aantrekkelijkheid van het beroep. Vanwege het uitblijven van vertrouwensherstel in de sector, hetgeen zich zal vertalen – ondanks de veranderpogingen en veranderdynamiek - in verlies van geduld en vertrouwen in de verantwoordelijken voor en binnen de sector. Bovendien loopt de sector het risico op een verlies van de *'license to initiate and operate the required changes'*. Met als gevolg dat het initiatief en de interventie komt te liggen bij toezichthouders, politiek en cliënten. Kortom: *Doorpakken!*

### **Te langzaam in het licht van internationale ontwikkelingen**

Hoewel de Nederlandse accountancysector mondiaal gezien tot de kopgroep behoort als het gaat om het doorvoeren van veranderingen binnen de sector, vormt dat naar de mening van de Commissie geen enkele reden tot temporiseren (zie paragraaf 6.1). De Commissie is ervan overtuigd dat een reeks van incidenten in bijvoorbeeld de Verenigde Staten (accountantskantoren sluiten schikkingen voor aanzienlijke bedragen inzake gebrekkige controles binnen de financiële sector), het Verenigd Koninkrijk (Carillion) en Zuid-Afrika (onder meer Gupta-affaire, Steinhoff) gevolgen zal hebben in de vorm van internationale hervormingen binnen de accountancysector. Zo loopt er al een initiatief van onder meer nationale toezichthouders op accountantsorganisaties om meer waarborgen en onafhankelijkheid aan te brengen bij het opstellen van internationale regelgeving voor onder meer de controlepraktijk en de ethische code die op accountants van toepassing is.

### **Te langzaam in het licht van nationale ontwikkelingen: innovatie en arbeidsmarkt**

Maar ook nationaal is er alle reden voor versnelling. Er zijn namelijk meer vraagstukken die de aandacht van de sector vragen. Zo dient sectorbreed meer innovatie plaats te vinden om als sector toegevoegde waarde te kunnen blijven leveren en fit te zijn voor de toekomst (zie paragraaf 6.2). Innovatie is echter ook noodzakelijk om een oplossing te vinden voor de arbeidsmarktproblematiek binnen de sector (zie paragraaf 6.3). In nagenoeg alle gesprekken van de Commissie met bestuurders en Commissarissen is gebleken dat het in toenemende mate lastig is voor accountantsorganisaties om goede medewerkers aan te trekken en om deze vast te

houden. Dit heeft mede te maken met de (verminderde) aantrekkelijkheid van het beroep. Het gesprek met de NBA Young Profs laat zien dat de animo onder deze doelgroep om in de toekomst partner bij een grote accountantsorganisatie te worden gering is, net als de animo om over een jaar of tien nog in het openbaar beroep werkzaam te zijn. Het zijn signalen die de bijl in de wortel zetten van het organisatiemodel van accountantsorganisaties die een personeelsopbouw in jaarlagen kennen.

Medewerkers van accountantsorganisaties en NBA Young Profs blijken veranderingen en maatregelen ten aanzien van onderwerpen zoals werkdruk, tijdsdruk, budgetdruk en capaciteitstekorten, maar ook het verdienmodel, het partnermodel, de organisatiecultuur en de partnerbeloning, in de toekomst van belang te achten. Het aanpakken van deze onderwerpen is van belang voor een gezonde toekomst van het accountantsberoep: het gaat om een generatie die duidelijk anders 'in de wedstrijd' zit dan de generatie die nog een leemlaag omvat die dergelijke ingrijpende veranderingen niet omarmt. Constateringen die overigens worden bevestigd in diverse gesprekken van de Commissie met leden van de Raad van Commissarissen van OOB-vergunninghouders.

### **Angstcultuur, compliancegerichtheid en toepassing professional judgement**

De verminderde aantrekkelijkheid van het accountantsberoep wordt ook veroorzaakt doordat accountants-(organisaties) zich teveel laten leiden door een op compliance gerichte benadering. De behoefte en noodzaak om het voor het in- en externe kwaliteitstoezicht goed te doen (of de angst om het fout te doen), hebben het accountantsberoep er de laatste jaren niet leuker op gemaakt. Het heeft twee duidelijk negatieve effecten.

Ten eerste het ontstaan van een angstcultuur. De angst om fouten te melden of om (persoonlijk) afgerekend te worden op kwalitatief ondermaatse dossiers beperkt een open cultuur en de ontwikkeling van een lerende organisatie. Ten tweede zorgt de gerichtheid op compliance tot verminderde aandacht voor en mogelijkheden tot het toepassen van professional judgement.

Overigens hecht de Commissie eraan te benadrukken dat compliance geen 'vies' woord betreft. Compliance-vereisten (alsmede in- en extern toezicht) beogen te disciplineren, zorgen voor goed gedocumenteerde en onderbouwde dossiers en werken daarmee kwaliteitsverhogend. Waar het naar de mening van de Commissie dan ook om gaat is dat accountants(organisaties) de verstoorde balans tussen compliance en professional judgement herstellen, onder meer door te werken aan een open cultuur in plaats van het (onbedoeld) oproepen van een angstcultuur.

### **Green en white paper over controlekwaliteit**

De worsteling die de accountancysector ten aanzien van het vorige punt doormaakt, wordt treffend geïllustreerd door de aanpak van het onderwerp controlekwaliteit door de Stuurgroep Publiek Belang. De in juni 2017 over dit onderwerp verschenen green paper draagt de titel *De definitie van audit kwaliteit*. In de white paper die 10 maanden later verschijnt staat echter dat het komen tot een alomvattende en sluitende definitie van controlekwaliteit 'onwenselijk' zou zijn omdat dat 'namelijk een miskennis zou zijn van enkele wezenlijke kenmerken van de accountant'. En voorts: 'een uitputtende definitie van kwaliteit zou eigenlijk een aanval op de professionaliteit van de accountant zijn en daarmee wellicht averechts werken.'

Kortom: dit getuigt niet van een op een consistente en een duidelijke (integrale) visie gebaseerde aanpak. Bovendien draagt het niet bij aan het verminderen van de 'onzekerheid over de normstelling', een door de Stuurgroep Publiek Belang genoemde driver van kwaliteit. Die onzekerheid over de normstelling vergt niet zozeer het schrijven van theoretische of filosofisch getinte papers over kwaliteit, maar vooral een discussie over de normstelling: binnen het beroep en met de toezichthouder.

Overigens merkt de Commissie op dat de sector in doen en laten vooral is gericht op kwaliteit en op cultuur- en gedragsverandering. Dat is (uiteeraard!) prima, maar er zijn ook nog andere, belangrijke te bereiken effecten (vertrouwensherstel, dienen publiek belang en het hebben van maatschappelijke impact). Daarnaast wordt kwaliteit binnen de sector door velen als volgt uitgelegd: er wordt kwaliteit geleverd indien (1) de juiste controleverklaring is afgegeven; (2) voldaan is aan de interne kwaliteitseisen en die van de AFM. Volgens de Commissie is dit echter een te beperkte opvatting. Het leveren van kwaliteit dient immers verder te gaan dan het voldoen aan wet- of regelgeving en andere eisen. Kwaliteit leveren omvat bijvoorbeeld ook de vraag of een bepaald handelen of nalaten deugt. Bij kwaliteit gaat het ook om het op een integrale wijze door de accountant vervullen van de poortwachtersfunctie. Bij kwaliteit gaat het ook om het maken van de juiste afwegingen bij tegenstrijdige belangen. Bij kwaliteit gaat het ook om het leveren van toegevoegde waarde, voor de cliënt én voor de maatschappij.

### **Koppeling Oorzaken, Maatregelen en Effecten (OME-model)**

De Commissie was in haar eerste rapport van mening én blijft stellig van mening dat er een logisch verband dient te zijn tussen oorzaken, maatregelen en effecten. Anders gezegd: maatregelen kunnen pas dan effectief zijn indien deze zijn gericht op het wegnemen van die aspecten of prikkels die problemen veroorzaken. Dat betreft geen *rocket science* maar is *gezond verstand*.

De Werkgroep Toekomst Accountantsberoep heeft in 2014 niet de tijd gekregen en genomen om een deugdelijke oorzakenanalyse op te stellen. De meerwaarde van het rapport van de Werkgroep zit vooral in het leggen van de vinger op een aantal zere plekken, het ter discussie stellen van enkele heilige huisjes en de voorstellen tot het nemen van maatregelen. De sector heeft vervolgens echter *aangenomen* dat de 53 maatregelen zijn gericht op de juiste oorzaken en problemen, maar heeft dat nimmer *aangevoeld*. Evenmin is *aangevoeld* dat de 53 maatregelen de sector in staat stellen de beoogde effecten te bereiken. De Commissie acht dit een essentiële constatering omdat er een te groot risico is dat de sector thans de aandacht, tijd en middelen doelmatig noch doeltreffend inzet.

### **De 53 maatregelen in samenhang bezien**

Vanuit de sector wordt regelmatig aangegeven dat de 53 maatregelen *'in samenhang'* moeten worden bezien en een pakket vormen. De Werkgroep Toekomst Accountantsberoep heeft het als volgt verwoord: *'Het is van belang dat de maatregelen in combinatie met elkaar worden gezien, aangezien ze op elkaar ingrijpen en gezamenlijk zorgen voor de randvoorwaarden waarin de gewenste cultuur en mindset tot hun recht komen.'*

De Commissie acht het zinvol om, nadat een onderbouwde koppeling tussen oorzaken en maatregelen is aangebracht, per oorzaak<sup>3</sup> aan te geven welke maatregelen zijn genomen om deze te adresseren. Op deze wijze wordt het makkelijker de effecten van de maatregelen in beeld te brengen en deze effecten wellicht zelfs te meten. Maatregelen kunnen daardoor beter worden beoordeeld op aspecten zoals doelmatigheid en doeltreffendheid.

### **Maatregelen op sectorniveau, organisatieniveau en individueel niveau**

Bij het aanbrengen van een koppeling tussen enerzijds geïdentificeerde en nog te identificeren oorzaken en anderzijds de maatregelen, dient de sector duidelijk meer oog te hebben voor het feit dat sectorale oorzaken ook sectorale maatregelen vergen. Dit geldt mutatis mutandis ook voor het organisatieniveau en het individueel niveau. In haar eerste rapport heeft de Commissie dit reeds gesteld door het model van de verwachtingskloof te koppelen aan de indeling van Grabosky. Daarmee tevens benadrukkend dat maatregelen op individueel niveau alleen optimaal effect kunnen brengen, indien de omgeving (organisatie en sector) daartoe ook de juiste randvoorwaarden schept.

---

<sup>3</sup> De sector hanteert ook de alternatieve term 'driver voor controlekwaliteit'.

De Commissie wordt bevestigd in de juistheid van haar stelling omdat haar bijvoorbeeld is gebleken (paragraaf 4.5) dat de leiding van accountantsorganisaties zelf aangeeft dat tegenover de volgens haar belangrijke 21 oorzaken op sectorniveau, geen specifieke maatregelen staan om deze weg te nemen. Daartegenover staat dat er ten aanzien van 39 belangrijke oorzaken op individueel niveau, ruim 50 maatregelen op individueel niveau worden getroffen.

### **Sectoranalyse drivers van controlekwaliteit**

Aan die constatering doet de *Sectoranalyse drivers van controlekwaliteit* niets af. In deze analyse worden door de Stuurgroep Publiek Belang tien drivers van controlekwaliteit genoemd (zie bijlage 1 van dit rapport). Maar ook in deze analyse wordt geen deugdelijke koppeling aangebracht tussen oorzaken, maatregelen en effecten. Weliswaar heeft de Stuurgroep de analyse een 'sectoranalyse' genoemd, maar deze is gebaseerd op de oorzakenanalyses van de Big4. De tien drivers worden slechts ten dele binnen de sector als relevant ervaren. De bevindingen van de Commissie (paragraaf 3.1) laten zien dat sectorbreed met name de drivers 'teamkennis', 'procesmanagement' en 'stabiliteit van het controleteam' van belang worden geacht. Dat betekent dat te nemen maatregelen dan ook duidelijk in ieder geval op deze aspecten dienen te worden gericht. Dat doen de 53 maatregelen naar de mening van de Commissie in onvoldoende mate.

### **Werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk**

Bovendien leert het gesprek van de Commissie met de NBA Young Profs (paragraaf 3.4), de eigen uitvraag onder medewerkers (paragraaf 3.3) en het onderzoek van de NBA Young Profs dat in samenwerking met Nyenrode Business Universiteit is uitgevoerd (paragraaf 3.5), dat de medewerkers van accountantsorganisaties op de werkvloer werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk noemen als aspecten die (negatieve) gevolgen hebben op de kwaliteit van werkzaamheden. Het gaat dan om: onvoldoende documentatie, het verzamelen van minder controlebewijs, verlaagde professionele oordeelsvorming, verminderde professioneel-kritische instelling. Naar de mening van de Commissie dienen deze bevindingen – betreffende onderzoeken die op een recente onderzoeksperiode betrekking hebben (najaar 2017 – voorjaar 2018) – te leiden tot het treffen van maatregelen die aantoonbaar de negatieve kwaliteitseffecten van werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk mitigeren.

### **Wicked problems**

De sector acteerde ten aanzien van de in het eerste rapport van de Commissie benoemde '*wicked problems*' in eerste instantie vooral defensief; niettemin is de aandacht voor de '*wicked problems*' allerminst overgewaaid. Onderwerpen zoals het verdienmodel en het partnermodel staan nadrukkelijk op het netvlies van de Minister van Financiën, de AFM, de NBA Young Profs, maar ook op het netvlies van de Commissie.

De Commissie heeft in het algemeen de volgende observaties (en gaat daarna specifiek in op een aantal '*wicked problems*')

- de aanpak van de '*wicked problems*' is erbij gebaat indien het probleem wordt opgeknipt in kleinere deeldilemma's die stuk voor stuk worden doordacht, besproken en aangepakt;
- dat vergt tevens een benadering waarin de accountancysector niet blijft hangen in bestaande wet en regelgeving, structuren, werkwijzen en processen. Wat nodig is, is dat buiten de bestaande kaders wordt getreden en men als het ware met een 'leeg tekentje' durft te beginnen. Hetgeen overigens ook vergt dat 'oud-denkers' niet bij dergelijke processen worden betrokken;
- de aanpak van de '*wicked problems*' wordt thans vooral op sectoraal niveau belegd. Dat laat onverlet dat de problematiek ook een aantoonbare aanpak op organisatieniveau vergt. Anders gezegd: elke accountantsorganisatie dient zich (periodiek) de vraag te stellen of het door hen gekozen verdienmodel, businessmodel, partnermodel en/of intern verrekenmodel nog geschikt is. Elke accountantsorganisatie dient in concrete situaties een afweging te maken tussen het cliëntbelang en het publiek belang. Bij elke accountantsorganisatie speelt het fraudevraagstuk een rol en dient kwaliteit te worden geleverd. Alle accountantsorganisaties opereren in een competitieve markt waarin de marktordening en –werking een belangrijke invloed heeft;



- de aanpak van de *'wicked problems'* betreft duidelijk een aanpak die te weinig voortvarend is en een te beperkte diepgang heeft. Waar het de Commissie in ieder geval niet om gaat is het maken van een zwart/wit-keuze tussen uitersten: er bestaat immers een veel breder kleurenpalet. Waar het de Commissie in eerste instantie wel om gaat is dat een serieuze aanzet wordt gemaakt tot een inventarisatie van alle 'tinten' met daarbij telkens de voor- en nadelen en met name een weergave van de schadelijke (en waar mogelijk uiteraard ook de positieve) prikkels. Een dergelijke inventarisatie maakt het beter mogelijk om uit de diverse alternatieven te kiezen;
- de Commissie merkt dat de structuurmodellen en kwaliteit de meeste aandacht krijgen. Dat er keuzes worden gemaakt en prioriteiten worden gesteld is begrijpelijk. Maar onderwerpen zoals de verhouding tussen het publiek belang en het cliëntbelang, fraude alsmede marktordening en marktwerking verdienen op korte termijn eveneens de aandacht.

Overigens toont de Commissie wel enig begrip voor het feit dat het de sector moeite kost om ten aanzien van de *'wicked problems'* op gang te komen. Het gaat om ingrijpende problematiek, die ook ingrijpende maatregelen vergen waarbij (persoonlijke) financiële belangen in het spel zijn. De Commissie constateert binnen de sector enige angst voor 'het onbekende' en voorts dat de *'wicked problems'* binnen de sector een steviger voedingsbodemp dienen te krijgen. Zo merkte een gesprekspartner over het door de Commissie agenderen van de problematiek het volgende op: *'zonder dit duwtje in de rug durfde niemand op partnerniveau – gezien de grote onderlinge afhankelijkheden tussen partners – de discussie te starten of het partnermodel nog wel bij deze tijd en deze omvang van kantoren past.'*

### **Green paper Structuurmodellen Accountancy**

De Commissie heeft in haar vorige rapport *'wicked problems'* inzake het verdienmodel, het businessmodel, het partnermodel én het intern verrekenmodel geagendeerd. De Stuurgroep Publiek Belang heeft dit thema onder de noemer *Structuurmodellen Accountancy* opgepakt en heeft daarover in december 2017 een green paper gepubliceerd.

De Commissie is in het rapport *Doorpakken!* kritisch op het rapport van de Stuurgroep. In die kritiek staat zij niet alleen. Dit blijkt uit de reacties – onder meer van de AFM en Eumedion - op de consultatie inzake het green paper en diverse gesprekken die de Commissie voerde, onder meer met Commissarissen van accountantsorganisaties.

Waar de Commissie onder meer kritisch op is, betreft de structuur van het green paper: (1) de Stuurgroep betoogt dat er waarborgen bestaan ten aanzien van het huidige model; (2) een alternatief model, waaraan vooral risico's zouden kleven, wordt als tegenhanger neergezet; (3) de conclusie is dat het huidige model kan voortbestaan.

De Commissie verwijst verder naar paragraaf 4.3 van haar rapport en de conclusies bij hoofdstuk 4. Daarbij wijst de Commissie expliciet op het feit dat een belangrijk aspect van de diverse modellen door de Stuurgroep Publiek Belang ten onrechte niet in haar beschouwing is betrokken, namelijk het *intern verrekenmodel*. Dit is een belangrijk onderwerp omdat zich ook in dit model schadelijke prikkels voordoen. De interviews van de Commissie bevestigen voorts het beeld dat verrekeningen (zowel op opdrachtniveau als geaggregeerd) tussen de controle- en adviestak regelmatig onderwerp van discussie vormen binnen accountantsorganisaties. Kortom: dit onderbelicht gebleven onderwerp verdient nadrukkelijk de aandacht.

Voorts heeft de Commissie kennisgenomen van de recente brief (19 maart 2018) van minister van Financiën Hoekstra aan de Tweede Kamer. Daarin stelt hij: *'Na de publicatie van het white paper van de Stuurgroep Publiek Belang en het tweede verslag van de Monitoring Commissie Accountancy zal ik in een brief de voor- en nadelen van de huidige modellen en alternatieven - waaronder het audit only-model – uiteenzetten en voor publieke instellingen controle van overheidswege. Ook zal in de brief aandacht worden besteed aan juridische aspecten en de internationale context waarin accountantsorganisaties opereren.'*



Mede naar aanleiding van deze passage heeft de Commissie de volgende observaties:

- het thema structuurmodellen is internationaal eveneens in beweging. In het Verenigd Koninkrijk bijvoorbeeld is met name de Financial Reporting Council op dit punt actief;
- naast aandacht voor de diverse voor- en nadelen van de huidige modellen en alternatieven zou de mening vooral uit moeten gaan naar de *schadelijke prikkels* in die modellen en de benodigde maatregelen om deze weg te nemen of te mitigeren;
- enkele leden van Raden van Commissarissen van Big4- en Next5-organisaties lieten de Commissie desgevraagd weten dat zij zich ook buigen over deze onderwerpen waarin naar hun mening in de toekomst aanpassingen zouden kunnen plaatsvinden. Dit laatste met name ten aanzien van het partnermodel. Daarbij gaat het overigens niet louter om schadelijke prikkels en financiële motieven. Aanpassing van het partnermodel kan ook nodig zijn om binnen accountantsorganisaties te komen tot: (1) snellere besluitvorming; (2) meer flexibiliteit; (3) het beter kunnen richten van de antenne op de buitenwereld (het publiek belang); (4) het verkrijgen van kapitaal voor investeringen in kwaliteit en innovatie;
- bij het beoordelen van het 'audit only'-model en het daartegenover staande model waarin controle en advies zijn gecombineerd, moet met name oog zijn voor: (1) het intern verrekenmodel; (2) de vraag in welke mate de adviestak in de praktijk daadwerkelijk dienstbaar is aan de controletak; (3) de vraag of specialistische kennis even zo goed bij een andere adviesorganisatie kan worden ingehuurd.

In de richting van de Stuurgroep Publiek Belang beveelt de Commissie aan om bij het beoordelen van bestaande en alternatieve modellen zich naast de voor- en nadelen en de schadelijke prikkels, nadrukkelijk te richten op feitelijke analyses. Deze kunnen bij uitstek inzicht geven in aandachts- en verbeterpunten. Bijvoorbeeld:

- de invloed van de winstgerichte ondernemingscultuur binnen accountantsorganisaties. Hier zou bijvoorbeeld op basis van casuïstiek kunnen worden onderzocht, met als doel ervan te leren en te verbeteren, in hoeverre de winstgerichtheid een rol heeft gespeeld in controles waarvan achteraf is gebleken dat het mis is gegaan. Aanvullend kan worden onderzocht in hoeverre de winstgerichte cultuur invloed heeft op sturing ten aanzien van resultaat, partnervergoeding en leverage. Maar ook onderzoek naar: de ontwikkeling in de afgelopen 20 jaar van de partnerbeloning ten opzichte van het gemiddeld medewerkersalaris. Alsmede de vraag of periodes van afnemende winsten al dan niet leiden tot bezuinigen en zo ja: waarom, waarop en op welke gronden?;
- welke rol speelt het afgesproken controlebudget als sturingsmechanisme binnen accountantsorganisaties en welke aanpassingen en verbeteringen zijn daarin mogelijk, wenselijk en/of noodzakelijk?;
- op welke wijze wordt in de praktijk omgegaan met tijdsdruk, budgetdruk en werkdruk? En met budgetoverschrijdingen en deadlines?;
- het binnen multidisciplinaire organisaties bestaan van spanningsvelden en cultuurverschillen tussen enerzijds de accountantstak en anderzijds de adviesorganisatie: welke waarborgen zijn daarvoor noodzakelijk? Ontstaan er al dan niet schadelijke prikkels in de MKB-praktijk indien accountants zowel controle- als adviesdiensten aan dezelfde cliënt leveren?

## Fraude

In haar vorige rapport heeft de Commissie het onderwerp fraude eveneens als een '*wicked problem*' gekwalificeerd. De Commissie constateert dat de sector geen afstand weet te nemen van de '*halfslachtige benadering*' inzake fraude. Ruim 3,5 jaar nadat de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep deze kwalificatie hanteerde heeft de sector ten aanzien van het fraudevraagstuk nog te weinig progressie geboekt.

Waar het volgens de Commissie vooral om draait is dat het accountantsberoep (zowel op sectoraal, organisatie- als individueel niveau) de attitude en instelling ten aanzien van het fraudeprobleem aanpast: accountants en accountantsorganisaties zouden bijvoorbeeld duidelijker de wil en bereidheid moeten tonen om een effectievere bijdrage aan fraudepreventie en -detectie te leveren en daarbij waar nodig ook passende maatregelen en veranderingen moeten identificeren en doorvoeren. Uit de interviews met de leiding van accountantsorganisaties is gebleken dat fraude in het algemeen geen topprioriteit is.

De Commissie zet voorts vraagtekens bij de taakopdracht die een werkgroep in deze van de Stuurgroep Publiek Belang heeft meegekregen. Met name het uitgangspunt dat in kaart dient te worden gebracht welke redelijke verwachtingen 'voor kantoren bespreekbaar zijn' inzake fraude, slaat de plank mis. Een dergelijke woordkeuze en taakopdracht past niet bij een dienstbaar beroep dat een wettelijke taak mag uitvoeren en dat juist op het terrein van fraude de afgelopen decennia de nodige steken heeft laten vallen waarbij het publiek belang in het geding is geraakt.

## Het veranderproces

In hoofdstuk 5 van het rapport staat het veranderproces centraal. De Commissie heeft daarbij gebruik gemaakt van een aantal principes en kaders vanuit de *Veranderkunde*. Voor de uitleg en de context daarvan verwijst de Commissie naar hoofdstuk 5. Op deze plaats houdt de Commissie het bij een aantal conclusies om vervolgens in het volgende blok in te gaan op het principe leiderschap alsmede op cultuur- en gedragsverandering. De conclusies ten aanzien van belangrijke principes (integraliteit, consistentie en ontwikkelingsgerichtheid) luiden als volgt:

- van een **integrale aanpak** van het veranderproces is onvoldoende sprake. Dat blijkt onder meer uit het gebrek aan verbinding tussen oorzaken, maatregelen en effecten. Maar ook uit het feit dat de 'wicked problems' en een thema als 'werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk' nog onvoldoende in de oorzakenanalyses en de te nemen maatregelen zijn betrokken;
- van een **consistente aanpak** wordt niet altijd blijik gegeven. De positieve toon aan de top en in transparantieverslagen of andere documentatie sluit niet altijd aan op de uitvoering en beleving in de praktijk. Anders gezegd: woorden en daden dienen dichter bij elkaar te komen;
- van een **open en reflectieve houding** die verder gaat dan compliant zijn (ook wel: ontwikkelingsgerichtheid) is slechts in beperkte mate sprake als het bijvoorbeeld gaat om de aanpak van het verdienmodel, het partnermodel en een onderwerp als fraude. Het uit zich voorts in het verschijnsel dat de sector wel 'good practices' publiceert, maar nog niet komt tot een analyse van en publicatie over de pendant daarvan: 'bad practices'.

De conclusies en observaties van de Commissie aangaande het vermogen van accountantsorganisaties om te veranderen (ook wel: **verander capaciteit**) luiden als volgt:

- het overgrote deel van de accountantsorganisaties heeft nauwelijks of geen ervaring met (grootschalige) veranderingsprocessen, beschikt nauwelijks over uitgewerkte veranderplannen en is slechts in beperkte mate in staat gebleken de kritische succesfactoren van het veranderproces te benoemen. Hetgeen aangeeft dat de verander capaciteit relatief laag is en ook niet effectief kan zijn indien deze niet aantoonbaar is gericht op de kritische succesfactoren;
- het Big4-segment loopt duidelijk voorop als het gaat om het totale veranderproces, de veranderbereidheid en verander capaciteit. De rest van de sector volgt op een afstand die – enkele uitschieters ten positieve en negatieve daargelaten – groter wordt naarmate de accountantsorganisaties kleiner worden. Echter, enkele commissarissen van Big4-organisaties gaven aan dat de ervaring van hun bestuurders met ingrijpende veranderprocessen niet groot en een hele uitdaging is. Bovendien gaven zij aan dat de complexiteit van de veranderingen lang is onderschat;
- al met al toont vrijwel de gehele sector door een gebrek aan afdoende verander capaciteit, een 'klassieke veranderaanpak' die is gebaseerd op 'tijdelijke interventiesystemen', zoals stuur-, werk- en projectgroepen en externe adviseurs. Dit gevoegd bij 'verandermanagers' maakt dat het veranderproces geïsoleerd kan raken van de rest van de organisatie en vooral technocratisch en gericht op compliance wordt aangepakt. Daarbij wordt opgemerkt dat niet zelden functionarissen bij het veranderproces zijn betrokken, die beleidsmatig verantwoordelijk waren voor de kwaliteitsgebreken en incidenten die ten grondslag liggen aan de noodzaak tot veranderen;
- het gebrek aan afdoende verander capaciteit roept de vraag op of de sector als geheel afdoende in staat is om over de volle breedte het veranderproces gestand te doen, dit mede gezien de complexiteit en (organisatorische en financiële) ingrijpendheid van de maatregelen en veranderingen;

- daarnaast dient de sector meer oog te hebben voor de factoren (systeemeigenschappen) die de veranderingen kunnen belemmeren of vertragen. Het gaat dan om factoren die in het rapport herhaaldelijk aan de orde worden gesteld: werkdruk, tijdsdruk, budgetdruk, capaciteitstekorten, angstcultuur, compliancegerichtheid en de uitleg van het kwaliteitsbegrip;
- tot slot vormen veranderbaarheid en –apathie een bedreiging voor effectieve veranderingen. De uitvraag van de Commissie onder de leiding van accountantsorganisaties, leert dat met name bij een deel van de kleinere vergunninghouders de bereidheid tot veranderen in de loop der tijd afneemt en binnen de sector het absorptievermogen ten aanzien van veranderingen eveneens.

### Leiderschap

Tegenover het optimisme van het leiderschap, dat zich uit in plannen van aanpak, papers, beleidsplannen, het duiden van *'good practices'* en vergezichten voor de toekomst, staat het realisme van de buitenwereld, dat zich uit in de vraag naar aantoonbare resultaten en effecten op de korte termijn en oog voor incidenten en *'bad practices'*. Dat wil niet zeggen dat het leiderschap zich automatisch op de korte termijn moet focussen. Hun realiteit dient echter wel het tonen van oog en oor voor die vraag naar resultaten en effecten, incidenten en *'bad practices'* te omvatten. Die realiteit in hun leiderschap dient zich te manifesteren met meer visie, voortvarendheid, daadkracht, ook ten aanzien van fundamentele oorzaken of *'wicked problems'*.

Dergelijk leiderschap heeft zich tot nog toe te beperkt getoond. Te vaak nemen slechts de Big4, de beroepsorganisatie NBA of vertegenwoordigende organisaties zoals SRA en NOVAK het initiatief en is de rest van de sector volgend en afwachtend. De Commissie uit in haar rapport en in deze samenvatting echter ook kritiek op de Stuurgroep Publiek Belang, waaraan juist de genoemde partijen deelnemen (op NOVAK na). Bijvoorbeeld als het gaat om de publicaties over kwaliteit, structuurmodellen, drivers voor controlekwaliteit en de publicatie van (louter) *'good practices'*. In haar rapport (paragraaf 5.1) doet de Commissie daarom enkele aanbevelingen die het leiderschap binnen de sector kunnen verstevigen. Kernwoorden daarbij zijn onder meer: doorpakken, ambitieuzer, offensiever, visie, daadkrachtiger, dienstbaarder, kwetsbaarder en buiten de bestaande kaders treden.

### Cultuur- en gedragsverandering

Het is evident dat binnen de accountancysector inmiddels sprake is van het sturen op cultuur- en gedragsverandering. Kwaliteit staat meer centraal in doen en laten dan in het recente verleden het geval was. De toon aan de top is ten positieve aan het veranderen. *'Wicked problems'* worden langzaam bespreekbaar. Daartegenover staat dat het veranderproces te langzaam gaat. Dat veel maatregelen op het individu zijn gericht (gedrag) en er op het niveau van de organisatie en van de sector (cultuur) nog stappen zijn te maken. Van de genomen maatregelen staan opzet en bestaan wel vast, de werking echter nog niet. Effecten zijn niet of moeilijk meetbaar en aantoonbaar.

Per saldo komt de Commissie tot de conclusie dat de sector aantoonbaar *is gericht* op cultuur- en gedragsverandering. Daarmee is echter – mede door hetgeen hiervoor ten aanzien van de andere principes is opgemerkt – nog *niet aangetoond* dat de cultuur- en gedragsverandering een feit is en in de afrondende fase zit.

De Werkgroep Toekomst Accountantsberoep stelde in haar rapport:<sup>4</sup> *'Als er een cultuur is waarin te veel prikkels zijn gericht op winstoptimalisering en inkomensverbetering, waar de loyaliteit primair ligt bij klantrelaties en collega's en waarin tegenspraak niet wordt gestimuleerd en georganiseerd, dan ontstaat een voedingsbodem voor incidenten waarin mensen verkeerde keuzes maken.'* De Commissie is het eens met het geciteerde. Haar bevindingen inzake winst- en inkomensgerelateerde onderwerpen (zoals werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk alsmede die inzake het verdienmodel, businessmodel, partnermodel en – beloning, het intern

4 Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, In het Publiek Belang, 25 september 2014, pp. 24-25.

verrekenmodel, maar ook: goodwill, pensioenen en claw back), onderbouwen de stelling dat de cultuur- en gedragsverandering nog niet is afgerond. Voor het niet-OOB segment komt daarbij dat de Commissie uit diverse gesprekken met bestuurders heeft ervaren dat de klantgerichtheid daar dominant is. Tegenspraak binnen accountantsorganisaties, met name gericht op het elkaar aanspreken als het erom gaat, zit bij veel accountants(organisaties) niet of onvoldoende in het DNA. Aan tegenspraak is naar de mening van de Commissie verwant het willen leren van fouten (*'bad practices'*). Dit alles maakt dat blijvende aandacht voor cultuur- en gedragsverandering is vereist.

### **Volgend rapport**

De Commissie is voornemens een volgend rapport op te stellen in de tweede helft van 2019. Daarin zal in ieder geval aandacht worden besteed aan de onderwerpen zoals genoemd in paragraaf 7.2 van het rapport.

# 1. Inleidende opmerkingen

## 1.1 Opdracht Monitoring Commissie Accountancy<sup>5</sup>

In de afgelopen jaren is het maatschappelijk vertrouwen in de accountancysector geschaad. Onder maatschappelijke en politieke druk is de sector in 2014 aangevangen met een ingrijpend veranderproces. Medio 2015 is de onafhankelijke Monitoring Commissie Accountancy (hierna: de Commissie) ingesteld. De opdracht van de Commissie is als volgt:

- 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.

## 1.2 Terugblik op het eerste rapport van de Commissie

1. Dit is het tweede rapport van de Monitoring Commissie Accountancy, volgend op het rapport *Veranderen in het Publiek Belang* van 20 oktober 2016. In haar eerste rapport kwam de Commissie onder meer tot de volgende bevindingen:
  - dat door de sector een stevige aanzet is gemaakt met het werken aan – met name de *opzet* van - de 53 door de Werkgroep voorgestelde maatregelen, het verhogen van de kwaliteit van accountantsdiensten en het vormgeven van de cultuur- en gedragsverandering;
  - dat de Commissie (nog) niet de overtuiging had 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;
  - 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;
  - 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;<sup>6</sup>
  - dat de Commissie kennis heeft 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 nog flinke stappen worden gezet; zeker in het segment van de niet-OOB accountantsorganisaties.
2. De Commissie deed de aanbeveling op korte termijn werk te maken van:
  - 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;

5 De (53) maatregelen waar het in de opdracht om gaat vloeien voort uit het rapport *In het Publiek Belang* van de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (25 september 2014).

6 Maatregelen die technocratisch van aard zijn hebben veelal betrekking op structuuringrepen, regels, verboden en inperkingen. Maatregelen die adaptief van aard zijn vooral gericht op het internaliseren van waarden en het aanpassen van gedrag (maar dan niet door regels en dergelijke).

- 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 drieliuk: 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 prikkels);
- 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 cultuur- en gedragsverandering kan worden bereikt.

3. Deze aanbevelingen ten aanzien van 4 concrete aspecten motiveerde de Commissie toentertijd als volgt:

*'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.'*

### 1.3 Tijdpad en werkzaamheden van de Commissie

4. De Commissie heeft gewerkt vanuit het besef dat de accountancysector tijd nodig heeft (gehad) om de 53 maatregelen in te voeren. Maar ook om de handschoen op te pakken die de Commissie de sector in haar eerste rapport heeft toegeworpen. Daarin ligt dan ook de verklaring voor het feit dat de Commissie ruim anderhalf jaar na dat rapport pas onderhavige rapportage uitbrengt. Hetgeen niet wil zeggen dat de Commissie in de tussentijd heeft stilgezeten. Zij heeft kennisgenomen van een grote hoeveelheid stukken die door, voor en over de accountancysector in de tussentijd zijn verschenen. Daaronder zijn het AFM-rapport (28 juni 2017), de productie van de Stuurgroep Publiek Belang, het onderzoek van de Young Profs in samenwerking met Nyenrode (16 mei 2018), verslagen van de Tweede Kamer en literatuur.

Daarnaast heeft de Commissie een onderzoek door middel van vragenlijsten uitgezet bij:

- de leiding van 50 accountantsorganisaties (de 9 OOB-vergunninghouders en 41 niet-OOB vergunninghouders);
- 2.000 medewerkers van accountantsorganisaties;
- 102 belanghebbenden bij accountantsdiensten (leden Raden van Bestuur, Raden van Commissarissen en Raden van Toezicht, alsmede hoofden van interne accountantsdiensten).

De Commissie heeft daarnaast gesprekken gevoerd met betrokkenen binnen de sector:

- 15 diepte-interviews met leden Raad van Commissarissen en Raad van Bestuur accountantsorganisaties (7 bij OOB-vergunninghouders, 8 bij niet-OOB vergunninghouders);
- 5 gesprekken met voorzitter Raad van Bestuur en/of bestuursverantwoordelijke auditleader van OOB-vergunninghouders;
- 3 gesprekken met SRA (bestuursdelegatie en/of directie);
- 8 gesprekken met NBA (bestuursdelegatie en/of directie, en commissies: Stuurgroep Publiek Belang, Young Profs, Commissie beroepsreglementering);
- 2 gesprekken met bestuur en directie FAR;

- 5 gesprekken met overige belanghebbenden, waaronder vertegenwoordigers van Eumedion en de VEB, het Ministerie van Financiën, de AFM;
- De commissie was voorts aanwezig bij een ronde tafelbijeenkomst van de NBA op 6 december 2017.

Naast bovengenoemde gesprekken en interviews heeft de Commissie sinds het uitbrengen van haar eerste rapport in oktober 2016, tot en met mei 2018 in totaal 20 keer vergaderd.

Tot slot wordt opgemerkt dat de Commissie het vergaren van informatie is gestopt op 17 mei 2018.

#### 1.4 Opzet rapportage en verantwoording

5. De Commissie kiest voor een rapportage op hoofdlijnen, waarin haar belangrijkste bevindingen en observaties worden weergegeven en onderbouwd. Geen weergave derhalve van alle bevindingen en onderzoeksresultaten op detailniveau (bijvoorbeeld van alle resultaten uit de uitvraag), maar vooral een weergave van datgene dat van belang kan zijn voor accountantsorganisaties, de hen vertegenwoordigende organisaties, toezichthouder AFM, de Tweede Kamer, de wetgever en andere belanghebbenden.

Naar de mening van de Commissie past een dergelijke, beschouwende manier van rapporteren bij de monitoringtaak. Bovendien omvat die taak niet het uitvoeren van een wetenschappelijk onderzoek; hetgeen uiteraard onverlet laat dat de bevindingen en observaties van de Commissie zoveel als mogelijk zijn gebaseerd op feitelijk onderzoeksmateriaal. De Commissie is uiteraard bereid, waar nodig, haar bevindingen en observaties alsmede de onderbouwing daarvan na het verschijnen van het rapport nader toe te lichten aan de hiervoor genoemde gremia.

6. In hoofdstuk 2 – met als thema ‘het goed doen’ - wordt ingegaan op de stand van zaken met betrekking tot de 53 maatregelen die de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep heeft voorgesteld en welke voortgang de accountancysector maakt in het transitieproces.

In hoofdstuk 3 worden bevindingen en observaties gedeeld ten aanzien van de wijze waarop de leiding van accountantsorganisaties tegen de maatregelen en veranderingen aankijkt en hoe de werkvloer – waaronder de Young Profs - binnen accountantsorganisaties deze ervaren. Tevens wordt gereflecteerd op de uitvraag van de Commissie onder gecontroleerde organisaties (leden Raden van Bestuur, Raden van Commissarissen/Toezicht en hoofden van interne accountantsdiensten).

Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 – met als thema ‘het goede doen’ – ingegaan op de wijze waarop de accountancysector is omgegaan met de bevindingen en aanbevelingen van de Commissie, onder meer ten aanzien van de zogeheten ‘*wicked problems*’.<sup>7</sup>

Het inrichten van en het omgaan met het veranderingsproces dat de sector doormaakt, komt in hoofdstuk 5 aan de orde.

Voorts wordt in hoofdstuk 6 nader ingegaan op enkele aanvullingen van de Commissie op de in haar eerste rapport genoemde ‘*wicked problems*’.

Tot slot wordt in hoofdstuk 7 stilgestaan bij de actiepunten van de Commissie zoals genoemd in het vorige rapport, waarna wordt afgesloten met een vooruitblik op de werkzaamheden van de Commissie richting haar derde rapport (voorzien 2<sup>e</sup> helft 2019).

---

7 Zoals beschreven in het eerste rapport van de Commissie.



7. Voorts maakt de Commissie nog een vijftal opmerkingen die bij het lezen van het rapport van belang zijn. Ten eerste dat het rapport – met name in de hoofdstukken 4 en 5 – regelmatig herhalingen bevat. Bijvoorbeeld als het gaat om het ontbreken van een duidelijke koppeling tussen oorzaken en maatregelen, de opvolging van de *'wicked problems'* en het thema werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk. De reden van die herhaling is gelegen in het feit dat deze onderwerpen voor meerdere in die hoofdstukken aan de orde gestelde thema's relevant zijn en daarom ook bij die thema's worden behandeld.

Ten tweede maakt de Commissie op diverse plaatsen in het rapport gebruik van citaten omdat zij deze betekenisvol en illustratief acht. De Commissie beseft zich uiteraard dat die citaten niet noodzakelijkerwijs iets zeggen over de gehele sector, een segment of een groep functionarissen.

Ten derde: voor wat betreft het door de sector 'aantonen' van feiten heeft de Commissie de norm gehanteerd die binnen de accountancy gebruikelijk is. Namelijk: is er sprake van toereikende informatie, waarbij *toereikend* de dimensies *voldoende* en *geschikt* omvat.

Ten vierde: de Commissie hanteert vaak de omschrijving '53 maatregelen'. Dit is een binnen de sector inmiddels ingeburgerd begrip en daarom sluit de Commissie daarbij aan. De Commissie is zich er echter van bewust dat een deel van deze maatregelen niet op iedere vergunninghouder van toepassing is, dat er verschillen zijn tussen de set OOB- en niet-OOB maatregelen, dat sommige maatregelen door de wetgever en niet door de sector moeten worden (of zijn) afgewikkeld en dat een deel van de maatregelen betrekking heeft op de NBA.

Tot slot. De Commissie schrijft een rapport voor en over de sector. Daar waar noodzakelijk of functioneel wordt op segmentniveau gerapporteerd. De Commissie doet geen uitspraken over de voortgang bij individuele accountantsorganisaties en merkt op dat zij binnen ieder segment en tussen de segmenten verschillen waarneemt: er zijn koplopers en achterblijvers.

## 1.5 Beoordelingskaders

8. De Commissie hanteert – net als in haar eerste rapportage – de volgende beoordelingskaders:
- *het OME-model*: de Commissie werkt 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;
  - *de driedeling van Grabosky*: sector, (accountants)organisatie en individu. De Commissie betreft deze driedeling zowel op de oorzaken als op de (genomen en te nemen) maatregelen;
  - *vijf principes voortkomend uit de 'Veranderkunde'*<sup>8</sup> (met thema's zoals: veranderaanpak, verandercapaciteit, verandercondities en remmende factoren). De vijf principes zijn:
    - *Integraliteit*: kunnen betrokkenen aantonen dat zij het implementatie- en veranderingsproces integraal aanpakken?
    - *Consistentie*: kunnen betrokkenen aantonen dat zij in doen en laten consistent zijn inzake hun aandacht voor waarden, houding, cultuur en gedrag?
    - *Ontwikkelingsgerichtheid*: geven betrokkenen blijk van een open en reflectieve houding die verder gaat dan compliant willen zijn?
    - *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?

---

8 In feite gaat het om zowel verander- als organisatiekundige principes. Kortheidshalve kiest de Commissie primair voor veranderkunde of veranderkundig.



- *Cultuur- en gedragsgerichtheid*: kunnen betrokkenen aantonen dat het implementatie- en veranderingsproces daadwerkelijk is gericht op een cultuur- en gedragsverandering?

9. De Commissie voegt hieraan in dit tweede rapport het zogeheten '*Maturity-model*' (Zadek, 2004) toe.<sup>9</sup> Zadek beschrijft de wijze waarop maatschappelijke kritiek zich ontwikkelt (*'issue maturity*'), van latent naar geïnstitutionaliseerd:

- *Latent*: een sluimerend probleem wordt benoemd en langzaam aan op de (politieke) agenda gezet. Hard wetenschappelijk of ander bewijs ten aanzien van het probleem en/of de oplossing daarvan ontbreekt. Het probleem wordt ontkend of genegeerd door organisaties of sectoren.
- *Emerging*: politiek en media gaan het probleem omarmen. In (wetenschappelijk) onderzoek wordt het probleem steeds duidelijker onderkend, waarbij overtuigend bewijs (nog) kan ontbreken. Organisaties en sectoren gaan langzaam aan met het probleem aan de slag.
- *Consolidating*: er ontstaan duidelijk initiatieven om het probleem aan te pakken. Vooral op basis van zelfregulering, maar er ontstaat ook een roep om aanvullende wet- en regelgeving.
- *Institutionalized*: wet- en regelgeving is tot stand gekomen. Nieuwe normen en gebruiken worden geïnternaliseerd en zijn een onderdeel van gangbare praktijken en businessmodellen.

10. Bovendien beschrijft Zadek de vijf fases die een lerende organisatie die te maken heeft met wezenlijke maatschappelijke kritiek doorloopt, namelijk:

- *Defensive stage*: een fase die zich laat karakteriseren als ontkenning van het probleem (*'It didn't happen*) en het – door ingeschakelde juristen en communicatiefunctionarissen – wegwuiven van kritiek en de verantwoordelijkheid van betrokken organisaties (*'It's not our job to fix that*).
- *Compliance stage*: een fase die zich laat karakteriseren als het voldoen aan hetgeen onontkoombaar of opgelegd is (*'We'll do just as much as we have to*). Compliance als een kostenpost en omdat het moet, ter bescherming van de eigen reputatie en ter voorkoming van boetes en aansprakelijkheid (*'We ensure that we don't do what we agreed not to do*).
- *Managerial stage*: een fase die zich laat karakteriseren als onderkenning van het probleem. Organisaties zullen moeten veranderen omdat het inmiddels onderkende probleem niet langer kan worden genegeerd en weggewuifd (*'It's the business stupid*) met een communicatie- of compliancestrategie.
- *Strategic stage*: een fase waarin organisaties die onderkennen dat zij echt moeten veranderen een competitief voordeel uit die veranderingen kunnen halen (*'It gives us a competitive edge*).
- *Civil stage*: in deze fase nemen de voorlopers uit de vorige fase het voortouw om de gehele sector te veranderen (*'We need to make sure everybody does it*) om zo tegemoet te komen aan maatschappelijke kritiek.

## 1.6 Segmentering

11. Net als in het eerste rapport hanteert de Commissie, waar functioneel, de volgende segmentering:<sup>10</sup>

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

<sup>9</sup> Simon Zadek schreef een artikel in de Harvard Business Review (The path to corporate responsibility, December 2004) waarin hij uitgebreid op deze thematiek ingaat. De Commissie maakt gebruik van zijn gedachtegoed en heeft dat in een voor haar als beoordelingskader hanteerbare vorm aangepast.

<sup>10</sup> De Big4-organisaties hebben een omvangrijke controlepraktijk. Dat geldt ook voor een aantal Next5-organisaties. De overige organisaties hebben primair een samenstelpraktijk. Nagenoeg alle vergunninghouders verlenen daarnaast nog andere (advies)diensten.



## 2. Het goed doen

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op twee zaken die binnen de accountancysector voortvarend worden aangepakt: de invoering van de 53 maatregelen die zijn voorgesteld door de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, alsmede de binnen de sector ontstane veranderingsdynamiek.

### 2.1 Accountancysector is vergevorderd met het invoeren van de 53 maatregelen

#### *Opzet, bestaan en werking*

12. Binnen de sector zijn sinds het rapport *In het Publiek Belang* van de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (25 september 2014) en het Commissie-rapport *Veranderen in het Publiek Belang* (20 oktober 2016) flinke vorderingen gemaakt met de invoering van de door de Werkgroep voorgestelde 53 maatregelen.<sup>11</sup> In haar eerste rapport stelde de Commissie 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'*. De Commissie was in haar eerste rapport gereserveerder als het gaat om het *bestaan* en de *werking* van de maatregelen. Thans is duidelijk dat ook ten aanzien van deze dimensies, met name het *bestaan* van de maatregelen, duidelijk voortgang is geboekt.

Een goed voorbeeld is maatregel 2.1 die strekt tot instelling van een Raad van Commissarissen bij accountantsorganisaties met een OOB-vergunning. Uit diverse gesprekken van commissieleden met commissarissen blijkt dat die inmiddels actief hun toezichtstaak uitvoeren, dat zij betrokken zijn bij beleids- en strategievorming, maar bijvoorbeeld ook bij de discussie over de inhoud en reikwijdte van het partner- en verdienmodel.

Een ander voorbeeld betreffen de maatregelen aangaande het kwaliteitsbeleid binnen accountantsorganisaties. Meer concreet gaat het dan om onder meer maatregel 5.1 aangaande kwaliteitsindicatoren en maatregel 5.5 betreffende het binnen de accountantsorganisatie per controlepartner vaststellen of deze aan de kwaliteitsvereisten blijft voldoen.

13. De Werkgroep, de beroepsorganisatie NBA en de sector in zijn algemeenheid, hebben telkens benadrukt dat de 53 maatregelen 'in onderlinge samenhang' dienen te worden gezien en beoordeeld. Tezamen dienen de maatregelen te zorgen voor de door de accountancysector onderschreven cultuur- en gedragsverandering. Benadrukt is vanuit diverse geledingen echter ook dat tijd nodig is om te kunnen beoordelen of de maatregelen het beoogde effect sorteren. Oftewel: of de 53 maatregelen ook daadwerkelijk hun *werking* bewijzen. Dergelijk bewijs is er thans niet, althans het is nog onvoldoende aantoonbaar. Daarbij is het volgens de Commissie overigens de vraag of het op termijn überhaupt mogelijk zal zijn om één op één relaties tussen afzonderlijke maatregelen en effecten vast te stellen.<sup>12</sup>

#### *Sector, organisatie en individu*

14. De Commissie acht het van belang<sup>13</sup> dat de binnen de accountancysector getroffen en nog te treffen maatregelen hun weerslag krijgen op sectorniveau, organisatieniveau en individueel niveau. In haar eerste rapport constateerde de Commissie dat er een betere balans nodig is tussen de maatregelen die betrekking hebben op individueel gedrag en maatregelen die betrekking hebben op de sector en organisaties. Naar de mening van de Commissie was én is sprake van disbalans, omdat de 53 maatregelen in overwegende mate zijn gericht op het individueel niveau (het beïnvloeden van gedrag).

11 De Commissie verwijst in dit verband onder meer naar de NBA-monitor – te raadplegen via [www.nba.nl](http://www.nba.nl) – waarin de voortgang ten aanzien van de implementatie van de maatregelen wordt bijgehouden.

12 De grote hoeveelheid maatregelen zal het naar verwachting vaak onmogelijk maken om een dergelijke causaliteit aan te tonen.

13 Conform de driedeling van Grabosky.

Daar waar veranderingen de organisatie raken (bijvoorbeeld als het gaat om het verdien-, business-, partner- en intern verrekenmodel) zijn de 53 maatregelen minder prominent en verstrekkend aanwezig. Dat geldt ook voor maatregelen die op sectorniveau van belang zijn (bijvoorbeeld als het gaat om het bepalen van het publiek belang en auditkwaliteit, het duiden van de rol en verantwoordelijkheid van de accountant in geval van fraude en het thema marktordening en marktwerking). Op deze thematiek wordt in hoofdstuk 4 verder ingegaan.

### Segmentatie en het 'Maturity-model' van Zadek

15. Op 23 maart 2018 heeft de Commissie informatie verkregen over de NBA-monitor waarin op basis van de door de vergunninghouders aangeleverde informatie wordt bijgehouden welke stappen zijn uitgevoerd ten aanzien van de invoering van de 53 maatregelen. Dit geeft het volgende beeld:

	realisatie % van de stappen die op 1 maart 2018 afgerond moeten zijn	realisatie % van alle stappen
<b>Big4</b>	99,5%	95,3%
<b>Next5</b>	97,7%	91,9%
<b>15 grootste niet-OOB's</b>	83,9%	83,5%
<b>overige niet-OOB's</b>	62,3%	60,4%

16. Per 23 maart 2018 heeft de NBA de Commissie voorts een statusoverzicht verstrekt inzake de invoering van de 53 maatregelen per OOB-vergunninghouder. Conform het door deze organisaties opgestelde tijdpad zouden zij op 1 maart 2018 53 van de 59 gedefinieerde stappen dienen te hebben uitgevoerd. Aan die eis hebben 5 OOB-vergunninghouders (3 Big4 en 2 Next5) voldaan. Ook de andere OOB-vergunninghouders zijn vergevorderd met het zetten van deze 59 stappen.

De enige Big4 die niet volledig aan de eisen heeft voldaan, is nog niet geheel gereed met de invoering van maatregel 5.3 inzake de Opdrachtgerichte Kwaliteitsbeoordeling (OKB). De reden daarvan is dat de betreffende organisatie een OKB-procedure invoert die verder gaat dan de genoemde maatregel, hetgeen tot een langere invoeringstermijn leidt.

De 3 Next5-organisaties die nog stappen dienen te zetten zijn wel vergevorderd met de meeste stappen. Maatregelen en stappen die nog open staan betreffen het promotie- en beloningsbeleid voor partners, de claw back-regeling en de uitfasering van de goodwillregeling. De Commissie merkt op dat dit drie aspecten betreft waaraan financiële aspecten voor partners verbonden zijn.

17. Met betrekking tot de niet-OOB vergunninghouders is de stand van zaken als volgt. Conform het door deze organisaties opgestelde tijdpad zouden zij op 1 maart 2018 46 van de 50 gedefinieerde stappen dienen te hebben uitgevoerd. De NBA geeft op basis van hun monitoringssysteem aan dat de omvang van het niet-OOB segment 287 organisaties betreft.<sup>14</sup> De NBA-monitor toont als belangrijkste resultaten dat:

- 24 niet-OOB vergunninghouders niet aan de NBA- monitor deelnemen;
- dat 19 organisaties (7 %) voldaan hebben aan tijdige invoering van alle 46 stappen;
- dat 45 organisaties<sup>15</sup> (16 %) nog geen enkele stap als zijnde gerealiseerd in de NBA-monitor hebben ingevuld;
- dat – uitzonderingen daargelaten – de grote niet-OOB vergunninghouders het beter doen dan de kleine.

<sup>14</sup> De Commissie hanteert hier het door de NBA opgegeven aantal van 287 organisaties. Nader onderzoek wees uit dat het feitelijk 288 organisaties betreft. Het verschil heeft echter geen significante invloed op de uitkomsten, vandaar dat de Commissie aansluit bij de ontvangen opgave van de NBA.

<sup>15</sup> Daarbij zijn de 24 organisaties die niet aan de NBA-monitor deelnemen meegerekend.

Bij de niet-OOB vergunninghouders scoren de volgende 5 stappen het slechtste in de NBA-monitor:

Nummer	Beschrijving stap	Te realiseren op	Gerealiseerd
5.5.3	Indien na een redelijke termijn de controlepartner nog niet voldoet wordt de tekenbevoegdheid ingetrokken.	Jan-18	39%
2.1.2	Het bestuur evalueert aantoonbaar ten minste eens per 2 jaar haar eigen functioneren en dat van de controlerende equity partners met behulp van een externe assessor en begint in 2016 met het eerste assessment voor 2017-2018 door middel van het opstellen van een Plan van Aanpak.	Dec-16	38%
2.1.3	De niet-OOB accountantsorganisatie rapporteert over het Plan van Aanpak in het compliance- of transparantieverslag.	Jun-17	33%
3.7.2	Accountantsorganisaties hebben een transitieplan opgesteld, waarin is beschreven hoe potentiële negatieve prikkels worden weggenomen.	Dec-17	29%
3.7.3	De accountantsorganisatie start met de transitiefase.	Jan-18	25%

18. Indien de invoering van de 53 maatregelen conform de schaal van Zadek<sup>16</sup> wordt beoordeeld, komt de Commissie tot een indeling in de categorieën *'consolidating'* en *'institutionalized'*: door de sector zijn (grotendeels middels zelfregulering) maatregelen benoemd (in 2014), deze zijn en/of worden door vergunninghouders ingevoerd en de maatregelen vormen steeds nadrukkelijker een onderdeel van de bestaande praktijk.

Indien de invoering van de 53 maatregelen<sup>17</sup> tegen de 5 door Zadek onderscheiden ontwikkelingsfasen<sup>18</sup> wordt afgezet, komt de Commissie tot het oordeel dat de OOB-vergunninghouders zich ten minste in de *'managerial stage'* bevinden. Deze organisaties zijn de ontkenning (*'defensive stage'*) van de kwaliteitsproblemen binnen de sector en hun organisatie op belangrijke onderdelen voorbij en zien de invoering van de 53 maatregelen niet louter meer als een *'moetje'* (*'compliance-stage'*). Zij onderkennen als gezegd de (kwaliteits)problematiek en werken hieraan door middel van de 53 maatregelen die door de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep zijn voorgesteld. Dit is het nadrukkelijkst zichtbaar bij de Big4-vergunninghouders en enkele voorlopers in de andere segmenten (*'early adopters'*) die het verst zijn gevorderd in het veranderingsproces. Zij streven ernaar kwaliteitsverbeteringen en de effecten van de invoering van de 53 maatregelen zichtbaar te maken en kunnen als dat lukt competitieve voordelen behalen (*'strategic stage'*).

De niet-OOB vergunninghouders hebben op een aantal kleinere na de *'defensive stage'* eveneens verlaten. Deze vergunninghouders bevinden zich voor een belangrijk deel nog in de *'compliance stage'* en deels in de *'managerial stage'* (waarbij wordt opgemerkt dat de grote niet-OOB vergunninghouders over het algemeen voorlopen op de middelgrote, die op hun beurt voorlopen op de kleine niet-OOB vergunninghouders). Voor hen is duidelijk dat ze als vergunninghouder zullen moeten voldoen aan de invoering van de maatregelen, maar op onderdelen bestaat ten aanzien van de invoering bij een deel van de vergunninghouders (nog) weerstand. Bijvoorbeeld omdat zij van mening zijn dat de grotere accountantsorganisaties verantwoordelijk zijn voor de problematiek die zich ten aanzien van de sector heeft gemanifesteerd, maar ook omdat zij nut en noodzaak van diverse maatregelen niet of onvoldoende onderschrijven. Het gaat dan met name om (financieel getinte) onderwerpen zoals de afschaffing van goodwill, de invoering van een claw back-regeling

16 Die schaal loopt van *'latent'* naar *'institutionalized'*; zie voor de uitleg van de begrippen hoofdstuk 1.

17 Van belang is om goed te onderscheiden dat het oordeel van de Commissie in paragraaf 2.1 louter betrekking heeft op de stand van zaken ten aanzien van de *invoering van de 53 maatregelen*. Het oordeel van de Commissie over waar de sector staat als het gaat om het *totale veranderproces* volgt pas in paragraaf 5.3 en bij de conclusies in hoofdstuk 5.

18 Zie voor een uitleg van de begrippen hoofdstuk 1.

en de invoering van een pensioenregeling. Voorts verwijst de Commissie naar de hiervoor genoemde 5 stappen uit de NBA-monitor waarop in het niet-OOB segment qua voortgang het slechts wordt gescoord. De Commissie acht het noodzakelijk dat de 'achterblijvers' vaart maken met belangrijke onderwerpen zoals 'tekenbevoegdheid', 'externe assessor' en het wegnemen van de 'negatieve prikkels'.

## 2.2 Veranderingsdynamiek

19. De Commissie heeft de afgelopen anderhalf jaar ervaren dat ten aanzien van de 53 maatregelen over nagenoeg de volle breedte van de accountancysector stappen vooruit zijn en worden gezet. De sector geeft er - na de aansporingen vanuit de politiek en die van de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (beide in 2014), maar ook die van de Commissie in 2016 - duidelijk blijk van dat ontkenning van een kwaliteitsprobleem<sup>19</sup> niet langer houdbaar is. Inmiddels is een veranderingsdynamiek ontstaan waarbij de sector wil laten zien dat inhoud wordt gegeven aan de noodzaak tot kwaliteitsverhoging bij de uitvoering van de wettelijke taak op het gebied van de accountantscontrole, alsmede aan de vereiste cultuur- en gedragsverandering.

De veranderingsdynamiek blijkt ook uit de initiatieven van de Stuurgroep Publiek Belang en de NBA. Zo verschenen van de Stuurgroep bijvoorbeeld green papers over 'kwaliteit'<sup>20</sup> en 'structuurmodellen'<sup>21</sup> en werden ronde-tafelbijeenkomsten<sup>22</sup> georganiseerd. Over 'kwaliteit' verscheen voorts een white paper<sup>23</sup>. De afgelopen anderhalf jaar is vanuit de sector meer zicht ontstaan op de oorzaken van het kwaliteitsprobleem.<sup>24</sup> De NBA publiceerde een bestuursvisie op het accountantsberoep.<sup>25</sup> Deze en andere soortgelijke en aanpalende initiatieven beogen bij te dragen aan de (morele) verplichting van de sector om vanuit de wettelijke taak het publiek belang beter en zichtbaarder te dienen.

20. De veranderingsdynamiek blijkt niet alleen op sectoraal niveau, maar toont zich ook op het niveau van accountantsorganisaties, de vergunninghouders. Raden van Commissarissen, bestuurders, interne stuur- en werkgroepen, projectmanagers en vele anderen zijn betrokken bij het bepalen van de wijze waarop binnen hun organisatie moet worden omgegaan met de 53 maatregelen. De Commissie constateert voorts dat diverse vergunninghouders op bestuursniveau veranderingen hebben doorgevoerd en dat in toenemende mate gebruik wordt gemaakt van de inzet van in- en externe deskundigen op het gebied van veranderingsprocessen. Zij stellen zich daarmee kwetsbaar op, zeker indien hen de spiegel op een kritische wijze wordt voorgehouden. Hetgeen belangrijk is om – in de termen van Zadek – van de *compliance stage* (ten minste) de *managerial stage* te bereiken. Of in de termen die de Commissie in haar eerste rapport heeft gebruikt: op te schuiven van een *technocratische* naar een *adaptieve* organisatie.

Op individueel niveau merken medewerkers van accountantsorganisaties steeds meer dat het leveren van kwaliteit tijdens de uitvoering van de controle en bij andere werkzaamheden centraal staat. Zij ervaren dat in de aansturing van controlemedewerkers en het controleteam, maar bijvoorbeeld ook door intensiever wordende Opdrachtgerichte Kwaliteitsbeoordelingen (OKB's).

---

19 Dat bleek uit de toetsingen van de AFM, NBA en SRA.

20 NBA, *De definitie van audit kwaliteit*, juni 2017.

21 NBA, *Structuurmodellen accountancy*, december 2017.

22 Bijvoorbeeld op 6 december 2017 inzake de green paper over kwaliteit en op 26 maart 2018 over de green paper inzake structuurmodellen.

23 NBA, *Waar het om gaat. Kompas voor controlekwaliteit*, april 2018.

24 NBA, *Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*, november 2017.

25 NBA, *Consultatiedocument 'Een beroep met toekomst'*, 20 maart 2018.

21. De Commissie ervaart de inmiddels ontstane veranderingsdynamiek als positief. Dit wel met de nadrukkelijke kanttekening dat de Commissie zich in dit hoofdstuk hoofdzakelijk heeft gericht op de beoordeling van de invoering van de 53 vanuit de sector door de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep voorgestelde maatregelen. In haar eerste rapport heeft de Commissie echter reeds aangegeven, onder meer door te wijzen op de mismatch tussen oorzaken, maatregelen en effecten (het 'OME-model') en door het benoemen van enkele *'wicked problems'*, dat er meer nodig is dan het invoeren van de 53 maatregelen. De wijze waarop de sector met die constatering is omgegaan, staat centraal in het vierde hoofdstuk. Alvorens daar op in te gaan, bespreekt de Commissie in hoofdstuk 3 empirisch onderzoeksmateriaal.

## Conclusies hoofdstuk 2

- a) De accountancysector heeft de afgelopen anderhalf jaar flinke vorderingen gemaakt als het gaat om de *opzet* en het *bestaan* van de 53 maatregelen die vanuit de sector zijn voorgesteld. Bewijs voor de *werking* van die maatregelen is er niet, althans de effecten zijn nog onvoldoende aantoonbaar.
- b) De vorderingen ten aanzien van de 53 maatregelen zijn het best zichtbaar bij de OOB-vergunninghouders (Big4 en Next5), waarbij de Big4 vooroplopen in het veranderingsproces dat de sector doormaakt.
- c) In ieder segment (Big4, Next5, grote niet-OOB en middelgrote/kleine niet-OOB vergunninghouders) zijn verschillen qua voortgang zichtbaar. Die verschillen worden groter naarmate de omvang van de accountantsorganisaties kleiner is.
- d) Bezien vanuit de vijf ontwikkelingsfasen van Zadek,<sup>26</sup> zijn de OOB-vergunninghouders de fase van ontkenning en compliance op belangrijke onderdelen voorbij. Zij onderkennen de (kwaliteits)problematiek binnen de sector en werken daaraan, onder meer via de invoering van de 53 maatregelen.
- e) De niet-OOB vergunninghouders zijn, uitzonderingen daargelaten, minder ver. Het algemene beeld is dat de grote niet-OOB vergunninghouders over het algemeen voorlopen op de middelgrote, die op hun beurt voorlopen op de kleine niet-OOB vergunninghouders.  
De niet-OOB vergunninghouders hebben, op een aantal kleinere organisaties na, de ontkenningsfase eveneens verlaten. De meeste niet-OOB vergunninghouders bevinden zich grotendeels nog in de compliance-fase: zij voeren de 53 maatregelen in omdat zij ervaren dat het moet en doen dat over het algemeen in een langzamer tempo dan de OOB-vergunninghouders. Binnen deze groep vergunninghouders zit ook meer weerstand tegen bepaalde maatregelen, die vaak ook een financiële component kennen (goodwill, claw back, pensioen).<sup>27</sup>
- f) De ervaring inzake veranderingsprocessen leert dat het risico bestaat dat de voorlopers (*early adopters*) in veranderingsprocessen, juist door het voorop lopen, zelfgenoegzaamheid tonen en denken dat ze inmiddels al voldoende op de goede weg zijn. Indien veranderingsprocessen niet voortvarend worden voortgezet maar vertragen, ontstaat het gevaar van een terugval binnen een ontwikkelingsfase of zelfs naar een vorige fase. Toegepast op de accountancysector merkt de Commissie op, dat het veranderingsproces ook daar een doorlopend proces is. De ontwikkelingen binnen het vakgebied en in de maatschappij maken dat kwaliteitsverbeteringen, maar ook innovatie, blijvend bovenaan de agenda van beleidsbepalers dienen te staan. Dit klemmt temeer daar veranderingen binnen de accountancysector geen automatisme zijn, maar deze veelal zijn en worden afgedwongen door druk van buitenaf (politiek, AFM, belanghebbenden).
- g) De Commissie ervaart het als positief dat binnen de accountancysector een veranderingsdynamiek is ontstaan waarbij de sector er steeds meer blijf van geeft te werken aan kwaliteitsverhoging en aan cultuur- en gedragsverandering.
- h) De Commissie merkt daarbij echter wel op dat die veranderingsdynamiek niet beperkt kan en mag blijven tot de invoering van de 53 maatregelen. De noodzakelijke en duurzame verandering binnen de accountancysector kan alleen dan worden geschraagd indien de mismatch tussen oorzaken, maatregelen en effecten wordt opgeheven en de *wicked problems* waarmee de sector te maken heeft de aandacht gaan krijgen die zij verdienen.

---

<sup>26</sup> Zie voor een toelichting hoofdstuk 1.

<sup>27</sup> Hetgeen in paragraaf 3.2 wordt bevestigd door de uitvraag onder de leiding van accountantsorganisaties.



## 3. Onderzoeksbevindingen

In dit hoofdstuk worden bevindingen en observaties gedeeld ten aanzien van de wijze waarop de leiding van accountantsorganisaties tegen de maatregelen van en veranderingen binnen de accountancysector aankijkt en hoe medewerkers op de werkvloer – waaronder de Young Profs - binnen accountantsorganisaties deze ervaren. Tevens wordt gereflecteerd op de uitvraag van de Commissie onder gecontroleerde organisaties (leden Raden van Bestuur, Raden van Commissarissen/Toezicht en hoofden van interne accountantsdiensten). Afgesloten wordt met enig cijfermateriaal over de markt, monitoring en toetsingen van de AFM, NBA en SRA.

### 3.1 De leiding van accountantsorganisaties (1): uitvraag

#### De uitvraag

22. De Commissie heeft in het kader van haar werkprogramma een uitvraag gedaan onder 50 accountantsorganisaties: de 9 OOB vergunninghouders, de 15 grootste niet-OOB vergunninghouders, 16 middelgrote en 10 kleine niet-OOB vergunninghouders. De middelgrote en kleine niet-OOB vergunninghouders zijn met inachtneming van een inschatting van de omvang aselekt gekozen uit het overzicht van vergunninghouders.

Door 44 van de 50 organisaties is gereageerd op de uitvraag.<sup>28</sup> Van die 44 organisaties heeft de Commissie een geanonimiseerde en in segmenten verdeelde<sup>29</sup> versie van de antwoorden op de uitvraag ontvangen. Op basis van de in de beantwoording opgenomen omvangscriteria is de Commissie gekomen tot de volgende – licht aangepaste - segmentindeling: 4 Big4, 5 Next5, 16<sup>30</sup> grote niet-OOB's, 14 middelgrote niet-OOB's en 5 kleine niet-OOB's. Hierna volgt voor een aantal onderwerpen de weergave van de uitkomsten.

#### Oorzakenanalyse

23. De Big4 geven aan een oorzakenanalyse te hebben uitgevoerd; bij de Next5 is dit gedaan door 3 van de 5 van de organisaties; bij de niet-OOB vergunninghouders betreft dit omstreeks 25% van de door de Commissie bevroegde organisaties.

Als reden voor het niet uitvoeren van een oorzakenanalyse wordt door de 2 Next5 vergunninghouders aangegeven dat door hen op deelgebieden wel oorzakenanalyses zijn uitgevoerd, maar dat deze nog niet compleet en afgerond zijn.

Uit de toelichting van de niet-OOB vergunninghouders blijkt de aanpak regelmatig *'als we iets zien wat niet goed gaat in een dossier, ondernemen we direct herstelacties'*. Andere niet-OOB vergunninghouders hebben op deelgebieden een analyse uitgevoerd en bij hen ontbreekt nog een afgerond geheel. Een deel van deze groep vergunninghouders ziet geen aanleiding voor het uitvoeren van een eigen oorzakenanalyse.

24. De Commissie constateert dat aangaande de oorzakenanalyse een duidelijk verschil in de ontwikkeling van de organisaties naar voren komt. De Big4 zijn zich bewust van de noodzaak van en zijn in staat tot het uitvoeren van een oorzakenanalyse. De Next5 zijn zich dit ook bewust, maar worstelen voor een deel nog met de vraag wat nu een gedegen oorzakenanalyse is. De grote niet-OOB vergunninghouders tonen zich

---

28 Door 1 middelgrote en 5 kleine niet-OOB vergunninghouders is niet gereageerd op de uitvraag.

29 Het anonimiseren en segmenteren is uitgevoerd door CenterData van de Universiteit Tilburg. Op deze wijze kon 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 is, evenals alle andere informatie van individuele organisaties, vertrouwelijk door de Commissie behandeld.

30 Een organisatie die vooraf door de Commissie als middelgroot is aangemerkt, is na opgave van cijfers door de organisatie alsnog als groot gekenmerkt.

in beperkte mate bewust van het belang van een eigen oorzakenanalyse en handelen symptoomgericht (*'het geconstateerde probleem in een dossier wordt opgelost'*). De middelgrote en kleine niet-OOB vergunninghouders tonen zich nog minder bewust van het belang van een op de eigen organisatie toegesneden oorzakenanalyse en handelen eveneens symptoomgericht.

#### ***De belangrijkste oorzaken volgens de eigen oorzakenanalyses***

25. De bevroegde accountantsorganisaties hebben een overzicht verstrekt van de door hen gesignaleerde 5 belangrijkste oorzaken van tekortkomingen. De Commissie heeft de genoemde oorzaken gerelateerd aan de drivers zoals benoemd door de Stuurgroep Publiek Belang.<sup>31</sup> Hieruit blijkt dat de volgende drivers relatief vaak voorkomen in de door accountantsorganisaties genoemde oorzaken: teamkennis (29%), procesmanagement (15%) en de stabiliteit van het controleteam (13%). Voorts blijkt dat een aantal in de rapportage van de Stuurgroep Publiek Belang genoemde drivers in de oorzakenanalyses van de accountantsorganisaties (behoudens die van de Big4) nagenoeg niet voor komt, namelijk: kritische houding ten aanzien van ingeschakelde experts, portefeuille-omvang en portefeuillesamenstelling, alsmede de diversiteit en dynamiek in het team.

De door de Big4 genoemde oorzaken kunnen nagenoeg allen gerubriceerd worden onder de drivers die de Stuurgroep Publiek Belang noemt. Dat is niet verwonderlijk daar zij de sectoranalyse met daarin de drivers naar aanleiding van hun oorzakenanalyses hebben opgesteld.<sup>32</sup>

De door de Next5 genoemde oorzaken kunnen in iets mindere mate aan de door de Stuurgroep Publiek Belang genoemde drivers worden gekoppeld en bij de niet-OOB vergunninghouders is dat wederom wat minder. Bovendien signaleren de niet-OOB vergunninghouders relatief meer eigen oorzaken aangaande *'niet compliant gedragingen van medewerkers'* (bijvoorbeeld documenteren risico-analyse, vastleggen van overwegingen, niet naleven van interne kwaliteitsstandaarden).

#### ***Herkenning vanuit de sector ten aanzien van de drivers van controlekwaliteit***

26. De Stuurgroep Publiek Belang heeft 10 drivers van controlekwaliteit benoemd.<sup>33</sup> Daaraan is later nog een elfde (onzekerheid over de normstelling) toegevoegd.<sup>34</sup> De Commissie heeft in de uitvraag aan de orde gesteld in welke mate (op een schaal van 1 tot 5) accountantsorganisaties zich herkennen in de door de Stuurgroep genoemde drivers.

---

31 NBA, *Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*, november 2017.

32 Zie daarvoor verder hoofdstuk 4.

33 NBA, *Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*, november 2017.

34 NBA, *Geactualiseerde veranderagenda audit*, november 2017.

Dat levert het volgende beeld op:

<b>mate van herkenning (1 = niet - 5 = volledig)</b>	<b>Big4</b>	<b>Next5</b>	<b>grote niet-OOB</b>	<b>overige niet-OOB</b>	<b>totaal</b>
1. Stabiliteit van controleteam	4,5	3,6	3,3	3,4	3,5
2. Portefeuille-omvang en -samenstelling	4,5	4,2	2,9	3,1	3,3
3. Diversiteit en dynamiek team	4,5	3,4	2,7	2,9	3,1
4. Partner- en managementbetrokkenheid	4,5	4,6	3,0	3,3	3,5
5. Teamkennis (vaktechniek, cliënt-/sectorkennis)	4,5	3,6	3,2	3,4	3,5
6. Professioneel-kritische houding t.a.v. benodigde werkzaamheden	4,5	3,8	3,1	3,1	3,3
7. Procesmanagement	4,5	4,0	3,3	3,5	3,6
8. Voeren van dialoog over deadlines	4,5	4,2	3,1	3,1	3,4
9. Kritische houding ten aanzien van ingeschakelde experts	4,5	2,6	2,4	2,8	2,8
10. Volwassenheid gecontroleerde organisatie	4,5	4,0	3,5	3,1	3,5
11. Onzekerheid normstelling	3,8	4,2	3,1	3,2	3,3
Segmentgemiddelde	4,4	3,8	3,0	3,2	3,3

De conclusie is dat de Big4 zich nadrukkelijk meer herkennen in de door de Stuurgroep Publiek Belang genoemde oorzaken dan de andere kantoren. Gegeven de betrokkenheid van de Big4 bij de sectoranalyse is dat logisch. De analyse leert echter ook dat het goed is nadrukkelijker eigen oorzakenanalyses uit te voeren binnen de andere segmenten dan de Big4-vergunninghouders.

### **Maatregelen**

27. Uit hoofdstuk 2 blijkt dat accountantsorganisaties, de OOB-vergunninghouders duidelijk voorop, vergevorderd zijn in het stappenplan inzake de invoering van de 53 maatregelen. In de uitvraag heeft de Commissie accountantsorganisaties gevraagd welke van die 53 maatregelen wat hun betreft achterwege zouden moeten blijven dan wel welke maatregelen moeten worden toegevoegd.

De Big4 zijn van mening dat er geen maatregelen achterwege hoeven te worden gelaten. Door de organisaties in de overige segmenten, wordt door 60% aangegeven dat 1 of meerdere maatregelen achterwege mogen blijven. Twee kleine niet-OOB vergunninghouders melden dat wat hen betreft (nagenoeg) alle maatregelen achterwege mogen blijven.

Achterwege te laten maatregelen die het meest worden genoemd zijn: uitfaseren goodwill (9), 'claw back- & bad leaver'-bepaling (8x), pensioenregeling (8x) en externe assessor (7x). Deze maatregelen worden in overwegende mate genoemd door de niet-OOB vergunninghouders.

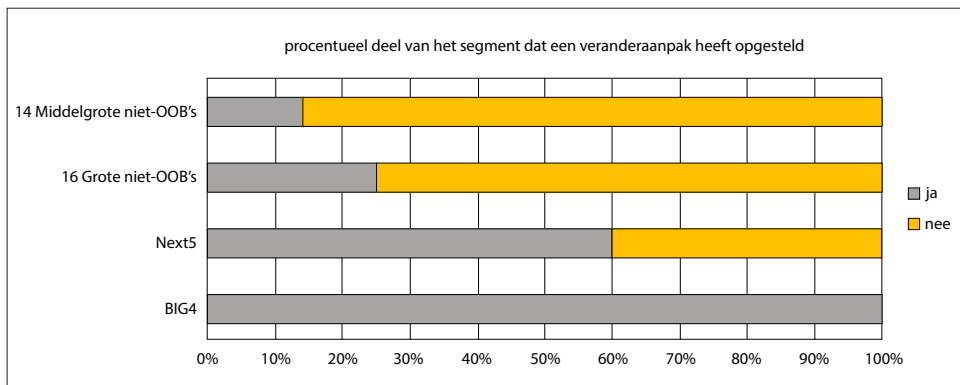
De Commissie heeft in de uitvraag vergunninghouders verzocht aan te geven welke aanvullende maatregelen zouden moeten worden getroffen teneinde: (a) de oorzaken van de problematiek van de sector beter te adresseren, en (b) sectorbreed de beoogde effecten te behalen. Circa 41 % van de bevroegde organisaties geeft aan dat zij geen extra maatregelen wenst, waarbij vaak als toelichting wordt gegeven dat eerst de effecten van het lopende verandertraject dienen te worden afgewacht. De OOB-vergunninghouders verwijzen daarbij voornamelijk naar de rapportages van de Stuurgroep Publiek Belang. De niet-OOB vergunninghouders reageren relatief uitgebreid, met een grote mate van variatie in de antwoorden. Toe te voegen maatregelen die relatief vaak worden genoemd zijn: meer communicatie vanuit de beroepsorganisatie (11x), maatregelen beter toepasbaar maken op niet-OOB segment (6x) en aandacht voor en toezicht op prijserosie bij opdrachtwisseling (5x).

### Effectiviteit maatregelen

28. De rode draad is dat accountantsorganisaties stellen dat het nog te vroeg is om te kunnen oordelen of de 53 maatregelen (in samenhang gezien) al dan niet effectief zijn. Wel constateren diverse organisaties dat de maatregelen effect sorteren door verbetering van het kwaliteitsbewustzijn van medewerkers. Men meet de effecten vooral af aan de hand van de uitkomsten van interne en externe toetsingen.

### Veranderaanpak

29. De Commissie heeft de vraag gesteld of de accountantsorganisaties het veranderingsproces door middel van een uitgewerkte veranderaanpak vorm hebben gegeven. De uitkomsten zijn als volgt:



De vraag of de betrokken accountantsorganisaties ervaring hebben met ingrijpende veranderprocessen wordt op eenzelfde wijze beantwoord: positief door de Big4 en aflopend tot overwegend negatief voor de kleine niet-OOB vergunninghouders.

### Aandacht voor aspecten die worden gemist

30. De Commissie heeft ook gevraagd naar hetgeen door accountantsorganisaties wordt gemist ten aanzien van oorzaken, maatregelen, effecten en problemen. Daarbij zijn onder meer de volgende antwoorden gegeven:

- 'aandacht voor het absorptievermogen van de organisaties';
- 'breng in de rapportage onderscheid aan tussen de segmenten';
- 'aandacht voor het risicoaspect aangaande de problematiek van het kunnen aantrekken van voldoende talent';
- 'maak onderscheid in de standaarden op basis van de maatschappelijke relevantie';
- 'graag meningen en oordelen spiegelen aan wetenschappelijk onderzoek en niet alleen op basis van politieke en publicitaire emotie';
- 'schenk ook aandacht aan wat wel gedaan is en goed gaat, spreek ook over waardering en bemoediging';
- 'schenk aandacht aan de minimale omvang van een accountantsorganisatie';
- 'zijn we in Nederland het braafste jongetje van de klas? En welke consequenties heeft dat dan voor een level playing field in vergelijking tot buitenlandse collega's';
- 'schenk aandacht aan de visie van de beroepsgroep';
- 'effect van de maatregelen op de prijsvorming door accountantskantoren'.

## 3.2 De leiding van accountantsorganisaties (2): interviews Raden van Commissarissen en Bestuur

### Wat heeft de Commissie gedaan?

31. De Commissie heeft 15 interviews gehouden met vertegenwoordigers van de Raden van Commissarissen en Raden van Bestuur uit de verschillende segmenten omdat zij, mede gezien het belang dat in de 53 maatregelen aan het onderwerp governance is toegekend, geïnteresseerd is in de ervaringen

van betrokkenen. Daarom heeft daar waar een Raad van Commissarissen fungeerde<sup>35</sup>, het interview plaatsgevonden met -een delegatie- vanuit die Raad. Bij de overige organisaties is met leden van het bestuur gesproken. De Commissie prijst de openhartige sfeer die zij meestal heeft ervaren. Soms en over sommige onderwerpen was de sfeer defensief.

De inhoud van de interviews heeft de Commissie in staat gesteld om tot een verbreding van haar kennis over het veranderproces in de verschillende segmenten te komen. Dat heeft een nadere verdieping gegeven aan haar kennis aangaande de problematiek waarmee de organisaties in dat veranderproces worstelen.

### ***Belangrijke bevindingen en observaties***

32. Belangrijke bevindingen en observaties uit de interviews zijn:

**'Shock effect':** bij meerdere organisaties is gebleken dat de organisatie pas echt de noodzaak en urgentie van een echt ingrijpende verandering inzag op het moment dat zij werd geconfronteerd met hetzij een negatieve boodschap vanuit toezichthouder AFM, hetzij de gevolgen van negatieve berichtgeving in de pers.

**Vershil in houding ten opzichte van de AFM:** een aantal organisaties erkent de toegevoegde waarde van de AFM nadrukkelijk en tracht in dialoog met de toezichthouder tot verdere kwaliteitsverbetering te komen. Er zijn echter ook organisaties die acteren vanuit een grote mate van verongelijkheid aangaande AFM-uitingen en -rapportages.

**Compliance versus professional judgement:** nagenoeg alle organisaties onderkennen het risico van een te sterke focus op compliancewerkzaamheden en daardoor de dreiging van het inperken van 'professional judgement'. Daarbij wordt aangegeven dat de wijze waarop de AFM het toezicht inricht, accountantsorganisaties ertoe brengt de gerichtheid op compliance verder te vergroten.

**Vershil in toezichthouders:** meerdere organisaties hebben het verschil in kwaliteit van de toezichthouders (AFM, NBA en SRA) genoemd. In soms plastische bewoordingen werd geschetst dat een bezoek van toezichthouder AFM van een totaal andere orde is (*'dat is even slikken'*) dan een bezoek door een reviewteam van SRA/NBA (*'dat is onder collega's en verloopt gemoedelijker'*).

**Vershil in de ontwikkelingsfase:** de wijze waarop de Raad van Commissarissen dan wel de Raad van Bestuur acteert en communiceert heeft een relatie met het type organisatie en de ontwikkelingsfase waarin deze zich bevindt. Bij de interviews is gebleken dat sprake is van grote verschillen tussen maar ook binnen de segmenten. De OOB-vergunninghouders zijn over het algemeen en een enkele uitzondering daargelaten, in het veranderproces duidelijk verder dan de niet-OOB vergunninghouders.

**Verandertempo:** met uitzondering van het Big4-segment, is bij nagenoeg alle andere interviews door de gesprekspartners van de Commissie aandacht gevraagd voor de absolute noodzaak om accountantsorganisaties voldoende tijd te gunnen voor en bij de beoordeling van het veranderproces.

**Tijdrovend:** de Raden van Commissarissen bij OOB-vergunninghouders hebben bijna zonder uitzondering aangegeven dat het toezichthouden op een accountantsorganisatie, een verhoudingsgewijs zeer tijdrovende bezigheid is.

---

35 Die was aanwezig bij de door de Commissie als gesprekspartner gesproken OOB-organisaties en bij een enkele niet-OOB organisatie.

**Structuurmodellen:** tijdens de interviews is door de geïnterviewden gemotiveerd aangegeven waarom zij een bepaalde organisatiestructuur het meest passend vonden. Uit de interviews is geen eenduidigheid gebleken over het model dat het best past. Veel geïnterviewden namen afstand van de onevenwichtige en selectieve benadering in de green paper *Structuurmodellen Accountancy* van de Stuurgroep Publiek Belang. De Commissie is gebleken dat er 'achter de schermen' bijvoorbeeld meer discussie over het partnermodel is dan in de green paper wordt getoond. Bij diverse geïnterviewden blijkt de bereidheid tot een andere invulling van de structuurmodellen.<sup>36</sup> De geïnterviewden zijn het in het algemeen met de Commissie eens dat het erom gaat de schadelijke prikkels uit de bestaande modellen zoveel mogelijk weg te nemen.

**Verschil in type klant:** door nagenoeg alle niet-OOB kantoren is aandacht gevraagd voor de specifieke markt waarin zij opereren. Zij verzoeken om de rol van het 'Publiek Belang' niet te generaliseren, omdat deze niet bij alle organisaties dezelfde dimensies zou hebben. Met name in de kantoren met een omvangrijke samenstelpraktijk staat de cliënt voorop met het risico dat het publiek belang in het gedrang komt.

**Toenemend belang van IT:** binnen de accountantsorganisaties wordt gesproken over innovatie op IT-gebied. Bij de grotere accountantsorganisaties (OOB-vergunninghouders en enkele grote niet-OOB vergunninghouders) is sprake van een duidelijke visie op de toekomstige ontwikkelingen en de gevolgen daarvan voor zowel opdrachtgevers als op de eigen organisatie. Bij andere organisaties, met name de kleinere vergunninghouders, blijken de overwegingen op IT-gebied veelal van meer operationele aard. Bij de interviews is het besef dat de controlewerkzaamheden<sup>37</sup> van de accountant door IT-toepassingen zullen veranderen, duidelijk naar voren gekomen.

33. Voorts heeft de Commissie in de meeste gesprekken de volgende thema's aan de orde gesteld: innovatie, internationaal, fraude en arbeidsmarkt.

### *Innovatie*

34. In een aantal interviews constateerde de Commissie dat accountantsorganisaties een duidelijke visie op de toekomstige ontwikkeling van het beroep hebben. Deze organisaties realiseren zich dat ingrijpende technologische ontwikkelingen (zoals blockchain) grote impact kunnen hebben op (de legitimiteit van) het accountantsberoep. Maar zij realiseren zich ook dat medewerkers van accountantsorganisaties in de toekomst over andersoortige kennis en vaardigheden zullen moeten beschikken dan thans het geval is. In andere interviews constateerde de Commissie een meer passieve houding omdat de betrokken organisaties weliswaar te kennen gaven de noodzaak in te zien om middelen voor innovatie en technologische ontwikkelingen (alsmede voor bijpassende opleidingen) beschikbaar te stellen, echter wel onder de voorwaarde dat het doel daarvan vooraf voldoende duidelijk is.

### *Internationaal*

35. Tijdens diverse interviews is door de Commissie aandacht geschonken aan de wijze waarop accountantsorganisaties in internationaal verband zijn gestructureerd. Uit de interviews komt een vrij grote mate van diversiteit naar voren. De kleinere in internationaal verband opererende organisaties (niet-OOB vergunninghouders) hebben veelal een structuur waarbij het internationale verband zorgt voor de branding van de overkoepelende naam en de vaktechnische ondersteuning, waaronder een verplicht voorgeschreven controlemethodologie. Die organisaties zijn voor het overige geheel vrij in het bepalen en uitvoeren van hun beleid.

---

36 Zo werd door iemand naar aanleiding van het door de Commissie agenderen van de 'wicked problems' opgemerkt: 'zonder dit duwtje in de rug durfde niemand op partnerniveau - gezien de grote onderlinge afhankelijkheden tussen partners - de discussie te starten of het partnermodel nog wel bij deze tijd en deze omvang van kantoren past.'

37 Maar ook in de samenstelpraktijk.

Bij de grote organisaties (OOB-vergunninghouders) is de intensiteit van de internationale verbondenheid groter. Een aantal organisaties is dermate aan de internationale organisatie verbonden en gebonden, dat zij deels onder de governance van de internationale organisatie vallen. Leden van de Raden van Commissarissen van deze organisaties geven aan dat met een goede toelichting op de ontwikkelingen en maatregelen in Nederland, het internationaal verband veelal bereid is om voldoende (financiële) ruimte te bieden voor de verdere (kwalitatieve) ontwikkeling van de Nederlandse tak. De algemene teneur is echter ook dat de internationale organisatie de ontwikkelingen in Nederland niet altijd begrijpt of als noodzakelijk ervaart. In de hervormingen van en de ontwikkelingen binnen het accountantsberoep, loopt Nederland vaak voorop. Dat zou ten koste gaan van een gelijk speelveld.

### *Fraude*

36. Het onderwerp fraude is eveneens bij nagenoeg alle interviews besproken. Het is de Commissie daarbij opgevallen dat het element fraude regelmatig op een technische wijze of vanuit de bestaande wet- en regelgeving wordt benaderd. Vertegenwoordigers van accountantsorganisaties reageren regelmatig defensief op dit thema en fraudedetectie wordt niet door iedereen gezien als een onderdeel van de taak van een accountant.

Uit de interviews (maar ook uit de uitvraag) blijkt dat het onderwerp fraude in de meeste organisaties zeker de aandacht heeft (bijvoorbeeld in opleidingsprogramma's en bij cliëntacceptatie), dat diverse maatregelen zijn getroffen om meer aandacht aan fraude te schenken, maar het is in het algemeen beperkt en geen topprioriteit.<sup>38</sup>

### *Arbeidsmarkt*

37. Met betrekking tot de arbeidsmarkt en de aantrekkelijkheid van het accountantsberoep is de toon bij de meeste organisaties er één van bezorgdheid. Er bestaat zorg of de sector in staat is om haar talenten te behouden en in staat is om in de toekomst voldoende talent aan te trekken. Organisaties treffen een veelheid aan maatregelen om medewerkers te werven, maar vooral ook om deze voor de lange termijn te binden en te boeien. De grote accountantsorganisaties geven aan dat zij maatregelen treffen om de 'workload' en werkdruk te verlagen en aldus een betere 'work/life balance' te realiseren. De kleinere accountantsorganisaties stellen altijd al aandacht te hebben gehad voor de 'workload'; zij richten zich vooral op een intensieve begeleiding van medewerkers.

Uit diverse interviews komt naar voren dat in verband met een toename van de kwaliteitseisen, meer controle-uren moeten worden besteed. Hierdoor en door de arbeidsmarkt (te weinig instroom en behoud van personeel) wordt bewust afscheid genomen van cliënten en is de selectie aan de poort bij OOB-vergunninghouders en diverse niet-OOB vergunninghouders scherper geworden.

Door diverse geïnterviewden is gewezen op de impact van negatieve berichtgeving over het vakgebied op het imago van het beroep voor potentiële toetreders. Regelmatig werd een beroep op de Commissie gedaan om te komen met positieve berichtgeving (over het veranderproces gericht op cultuurverandering).

## **3.3 Medewerkers accountantsorganisaties (1): uitvraag**

### *Uitvraag, respons en insteek beoordeling uitkomsten*

38. De Commissie heeft eveneens een uitvraag gedaan onder medewerkers van accountantsorganisaties. Daartoe zijn 2.000 medewerkers benaderd van de organisaties die ook in het sub 3.1 behandelde onderzoek zijn betrokken. De vragenlijst is door 483 medewerkers ingevuld. Op basis van die respons is de Commissie van mening dat zij aan de uitkomsten conclusies kan verbinden. De antwoorden hebben de Commissie met name inzicht gegeven in de mening van medewerkers over de door accountantsorganisaties ingevoerde maatregelen.

---

<sup>38</sup> Overigens is de Commissie wel verbaasd over het feit dat een lid van de Raad van Commissarissen van een Big4-organisatie van mening was 'dat fraude niet past binnen het kader van een standaardcontrole'.



De Commissie heeft de antwoorden in geanonimiseerde vorm ontvangen. Bij de analyse van de antwoorden heeft zij rekening gehouden met een categorisering naar drie segmenten (Big4, Next5, niet-OOB) en naar functieniveau (partner/directeur/manager, opdrachtgever, assistent).

### *Algemeen beeld*

39. De antwoorden geven als 'rode draad' weer dat de medewerkers in de opinie vragen tenderen naar een licht positieve mening over hetgeen zij ten aanzien van de maatregelen, de invoering daarvan en de algehele veranderaanpak ervaren. De beantwoording van de open vragen (zie hierna 49 en 50) kent een meer kritische toon.

Medewerkers die het positiefst zijn hebben het volgende profiel: werkzaam bij de Big4, meer dan 20 jaar geleden afgestudeerd als accountant, functieniveau partner, directeur of manager, voornamelijk werkzaam in de controle van OOB-organisaties.

Hierna worden enige uitkomsten ten aanzien van een aantal specifieke onderwerpen besproken.

### *Ten aanzien van het bestuur*

40. Met name voor medewerkers in de hogere functieniveaus is zichtbaar dat de leiding van de organisatie wat hen betreft het goede voorbeeld geeft. Het gedrag van bestuurders geeft hen vertrouwen in de beleidsbeslissingen; de steun die zij van de kant van leidinggevendenden ervaren zorgt bij deze medewerkersgroep voor commitment ten aanzien van het beleid. Medewerkers op lagere functieniveaus reageren neutraler aangaande deze aspecten. Uit de reacties blijkt voorts dat het partnermodel bij medewerkers geen invloed heeft op de mate van vertrouwen in het bestuur.

Medewerkers ervaren dat feedback van leidinggevendenden op hun functioneren stimulerend werkt. In het algemeen zijn ze het oneens met de stelling dat het maken van fouten medewerkers zwaar wordt aangerekend; enkel de hogere functieniveaus in het segment Big4 reageren neutraler op dit punt. Medewerkers in het hogere kader stellen voorts vast dat het bestuur direct door middel van verbeteringen reageert op incidenten in het werk. Men is neutraler aangaande de snelheid van reageren van het bestuur op medewerkers die afwijken van de gewenste cultuur.

Medewerkers zijn duidelijk positief over het nakomen van afspraken door leidinggevendenden en over de aandacht die er binnen hun organisatie is voor het van elkaar leren. Het segment Big4 reageert ten aanzien van het laatste punt positiever dan in de overige segmenten. Medewerkers van alle geledingen zijn positief over de sfeer in de organisatie die er bovendien voor zorgt dat collega's worden vertrouwd. Echter: er komt ook naar voren dat er een angstcultuur bestaat en dat compliance domineert.

### *Ten aanzien van cultuuraspecten*

41. Medewerkers van de Big4 geven aan dat herstel van het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer bij hen in de organisatie op nummer 1 staat. De andere segmenten zijn aangaande dit aspect neutraler. Een grote meerderheid van de medewerkers geeft aan dat zij bekend zijn met de kernwaarden van de organisatie en dat zij deze ook honderd procent naleven.

Medewerkers in de hogere functies zijn van mening dat normen en waarden van de accountantsorganisatie zijn gericht op maatschappelijke verantwoordelijkheid en publiek belang en minder op het element verdienen. Het middenkader heeft daar een minder positieve mening over en het lagere kader is daar nog genuanceerder over.

Uit de respons blijkt voorts dat 'verdienen' door de lagere kaders als een relatief belangrijker aspect in de normen en waarden van de organisaties wordt ervaren dan door de hogere kaders.



### *Ten aanzien van aspecten in het kwaliteitsborgingssysteem*

42. Op alle functieniveaus zijn medewerkers het erover eens dat risicomanagement inzake kwaliteit in de systemen binnen de organisatie zit verankerd. Het Big4-segment is hier iets meer van overtuigd dan de andere segmenten. Interne dossierinspecties worden door medewerkers van toegevoegde waarde ervaren. Standaardisatie van werkzaamheden is volgens medewerkers aanwezig. Het Big4-segment onderschrijft dit meer dan de andere segmenten.

### *Ten aanzien van compliance versus professional judgement*

43. De stelling dat een medewerker zich meer door professional judgement laat leiden dan door strikte toepassing van regels wordt neutraal, maar met een negatieve tendens beantwoord. Het segment Big4 is hierin op alle niveaus negatiever dan de overige segmenten. Eenzelfde beeld komt ook uit de respons op de stelling dat gedrag sterk wordt gedomineerd door compliance en minder door professional judgement.

Het hogere kader herkent echter geen spanningsveld tussen de eigen professionele houding en die van het bestuur en zij herkent zich ook niet in de stelling dat er zware druk op hen wordt uitgeoefend waardoor de professionele houding in de knoop komt. Het lagere kader reageert hier wat neutraler op.

Op de vraag of in accountantsorganisaties procedures zwaarder wegen dan de eigen professionele houding, wordt in het algemeen door de Big4 meer bevestigend gereageerd dan in de overige segmenten; er is nagenoeg geen onderscheid zichtbaar tussen de functieniveaus. Dit beeld komt nog duidelijker naar voren in de stelling dat het compliant zijn in de organisatie zo hoog in het vaandel staat dat medewerkers nauwelijks meer op hun eigen professionaliteit durven te vertrouwen.

Op partnerniveau en op het niveau opdrachtgevers in het Big4-segment wordt aangegeven dat de veranderingen en het accent op compliance ervoor zorgen dat zij minder tijd hebben voor werving van nieuwe cliënten en voor innovatie. Voor de Next5 geldt dit in mindere mate en voor de niet-OOB vergunninghouders in nog mindere mate.

### *Ten aanzien van het veranderproces*

44. Medewerkers menen over het algemeen dat in hun organisatie een duidelijke visie bestaat aangaande te nemen verandermaatregelen. Een groot deel van de medewerkers geeft aan dat in de uitingen van de organisatie de hoge mate van veranderbereidheid zichtbaar is. Medewerkers van OOB-vergunninghouders ervaren in meerderheid dat op een effectieve wijze leiding wordt gegeven aan de benodigde veranderingen, waarbij sprake is van een grote sturingskracht. Medewerkers van niet-OOB vergunninghouders hebben een neutralere opinie. Medewerkers zijn daarnaast positief over het feit dat het bestuur optreedt als zich problemen voordoen bij de implementatie van verandermaatregelen.

Medewerkers zijn in het algemeen positief over de deskundigheid van het bestuur om de veranderingen uit het rapport *In het Publiek Belang* effectief door te voeren. Zij zijn (licht) positief aangaande de zichtbaarheid van het volledige commitment van het bestuur met betrekking tot het totale verandertraject.

### *Ten aanzien van de effecten van de 53 maatregelen*

45. Met de stelling dat medewerkers weinig merken van de maatregelen, zijn medewerkers het oneens; bij de Big4 en de Next5 zijn medewerkers daarin stilliger dan medewerkers van de niet-OOB vergunninghouders. Medewerkers op de hogere functieniveaus in het Big4-segment geven in meerderheid aan dat zij bij de uitvoering van hun dagelijkse werkzaamheden de effecten van de maatregelen merken.

Een belangrijk deel van de medewerkers is het ermee eens dat de kwaliteit van de opdrachttuitvoering thans beter is dan een aantal jaren geleden. Waarbij blijkt dat partners van de Big4 en Next5 daarover het meest positief zijn en assistenten van de niet-OOB vergunninghouders zijn het minst positief.

### *Ten aanzien van de combinatie controle en advies*

46. De stelling dat het adviseren van een cliënt op gespannen voet staat met het controleren van een cliënt, levert diversiteit op in de meningen. Het Big4- en Next5-segment tendeert naar eens, het niet-OOB segment tendeert naar oneens. Dit beeld komt bij alle functieniveaus naar voren, waarbij het verschil in mening tussen de genoemde segmenten op het partnerniveau groter is.

### *Ten aanzien van werkdruk en het controleteam*

47. Medewerkers bij de Big4 en Next 5 geven aan dat de werkdruk er niet toe leidt dat het veranderproces aan hen voorbijgaat. De lagere functieniveaus van de niet-OOB vergunninghouders zijn hier neutraler in.

Medewerkers van alle segmenten zijn het in het algemeen oneens met de stelling dat zij door werkdruk niet in staat zijn bij te dragen aan het veranderingsproces. Met name de partnergroep is het oneens met de stelling, terwijl de assistenten meer tenderen naar neutraal.

Dat het voeren van een dialoog over deadlines binnen hun organisatie mogelijk is, wordt binnen alle segmenten en op alle functieniveaus beaamd. Hogere functieniveaus oordelen in het algemeen positiever dan de lagere.

Op de stelling of het beschikbare urenbudget voldoende ruimte geeft om als medewerker je werk goed te doen, verschillen de meningen tussen de functieniveaus: de hogere niveaus zijn licht positief, de overige niveaus reageren minder positief.

De respons toont een sterke mate van verdeeldheid bij de beantwoording van de vraag of de mate van betrokkenheid van de partner meestal hoger is dan aan de klant toegezegd.

Medewerkers reageren afwijzend op de stelling dat continue teamwisselingen ervoor zorgen dat zij hun werkzaamheden niet goed kunnen uitvoeren. Het niet-OOB segment toont hierin overigens een sterkere mate van afwijzing.

Ten aanzien van de stelling dat winstgedrevenheid tot druk op de werkvloer leidt, tenderen de hogere functieniveaus over het algemeen minder naar een afwijzing van deze stelling in vergelijking met de lagere niveaus. Er is echter op alle functieniveaus een grote diversiteit in de antwoorden.

### *Ten aanzien van carrière maken*

48. Op de vragen aangaande belangrijke aspecten voor je carrière bleek dat het als medewerker consequent uitvoeren van alle opdrachten van het bestuur, geen onderscheidend element is. Het Big4- en Next5-segment kon zich niet vinden in de stelling dat commerciële vaardigheden belangrijker zijn dan het toezien op kwaliteit; het niet-OOB segment reageerde neutraler. De stelling dat klanttevredenheid een belangrijk aspect is, werd in het algemeen niet onderschreven.

### *Open vragen*

49. Ten aanzien van de medewerkersuitvraag merkt de Commissie op dat de antwoorden op de open vragen een kritischer beeld opleveren dan uit de antwoorden op de stellingen blijkt. Voorts wordt in de antwoorden – met name op de vraag ‘*Wat wilt u de Commissie nog meer meegeven of waar wilt u de Commissie op attenderen*’ – menigmaal aangegeven dat de Commissie wordt verzocht aandacht te hebben voor de juiste of positieve toonzetting in haar rapport. Er bestaat binnen de sector namelijk een grote mate van bezorgdheid dat kritische rapportages (van de AFM en de Commissie) gaan leiden tot een verdere toename van regels, een nog striktere handhaving daarvan en een verdere afkalving van het imago van het beroep.

Een paar voorbeelden van uitspraken van medewerkers:

- *'Ik denk dat enkel straffen en kritische rapporten niet helpt. We zullen samen moeten veranderen dus ook met de sector en de beroepsgroep. Niet enkel de kantoren.'*
- *'De toon van de rapportages van de toezichthouder doet geen recht aan de enorme en oprechte inspanning.'*
- *'Neem zelf als MCA ook een voortrekkersrol bij de benodigde veranderingen in de sector. Stimuleer; maak ook gebruik van kennis en inzichten bij (grote) kantoren, die volgens mij (onbevangen) bereid zijn dat te delen met de MCA, die daar haar oordeel en waarde aan kan toevoegen.'*
- *'Het is belangrijk om in Nederland het goede voorbeeld te geven, maar de manier waarop de MCA en AFM dat invullen is nu te weinig gekoppeld aan de internationale kijk op goede accountantscontrole een de daarbij benodigde waarborgen.'*
- *'Als gevolg van de politieke aandacht, de acties en rapportages van toezichthouders etc. ontstaat ten onrechte een negatief imago met betrekking tot alle medewerkers werkzaam in de audit branche.'*
- *'De wijze van rapporteren over de efforts en veranderingen die de sector de laatste jaren heeft ondergaan is niet effectief en eerlijk. Nadruk blijft het negatieve nieuws hebben, hetgeen sterk beïnvloed wordt door (weliswaar onwenselijke) incidenten. Weinig aandacht voor opbouwende commentaren. Zou zeker meer beelden meenemen vanuit de stakeholders buiten de OOB-omgeving ten aanzien van accountants. Beeldvorming in de rapportages is ook van groot belang voor het aantrekkelijk houden voor mensen/ studenten in de sector.'*
- *'Wees voorzichtig met bewoordingen in de uitingen; dit draagt niet bij aan het herstellen van vertrouwen. Wicked problem is niet handig!'*
- *'Benadruk meer dat veruit het overgrote deel van alle werkzaamheden van accountants in Nederland heel goed of goed gaat.'*
- *'Geef de sector tijd om de werking van de geïmplementeerde maatregelen te kunnen vaststellen.'*
- *'Hou het werkbaar!'*

50. De kritische toon van medewerkers betreft onder meer onderwerpen zoals:

- **Angstcultuur.** Medewerkers ervaren in toenemende mate een angstcultuur.
- **Compliancecultuur.** De compliancecultuur wordt in diverse reacties als te stevig geduid en gaat ten koste van de toepassing van professional judgement.
- **Werkdruk.** Menigmaal wordt de werkdruk aangedragen als een risico op het gebied van kwaliteit. Diverse keren wordt voorgesteld meer aandacht te hebben voor het beter verdelen van de werkdruk (workload) over het gehele jaar.
- **Partnermodel.** Meermaals wordt aangedragen dat het partnermodel niet langer passend is.
- **Partnerbeloning.** Een aantal medewerkers geeft aan dat de partnerbeloning (te) hoog is en dat er meer aandacht dient te zijn voor een beter passende inkomensverdeling.
- **Verminderde aantrekkelijkheid van het beroep.** Diverse keren wordt opgemerkt dat een aantal van de genoemde punten (angstcultuur, compliancecultuur, werkdruk, beeldvorming rond het beroep) niet bijdraagt aan de aantrekkelijkheid van het beroep en dat deze leiden tot problemen bij het aantrekken, behouden en vertrekken van medewerkers.
- **Druk op het beroep.** Door een aantal personen wordt aangegeven dat druk en toezicht op de sector nodig is om te veranderen en kwaliteit te leveren.

- **Focus.** Meer focus op de kern en hoofdzaken, 53 maatregelen is teveel.
- **Maatregelen 'voor de Bühne'.** Meerdere keren wordt opgemerkt dat de maatregelen vooral 'voor de Bühne' en gericht op het verbeteren van het imago zijn. Dat kan ook afleiden van het inhoudelijke werk. Soortgelijk is de opmerking dat er veel wordt gepraat en geschreven, maar dat het de vraag is of er van daadwerkelijke veranderingen sprake is.

### 3.4 Medewerkers accountantsorganisaties (2): gesprek met NBA Young Profs

51. De Commissie heeft medio 2017 een gesprek gehad met 11 vertegenwoordigers van de NBA Young Profs, die allen werkzaam zijn bij OOB-vergunninghouders. Het betreft een NBA-commissie die gericht is op de belangen van jongeren binnen het beroep.<sup>39</sup> De doelgroep bestaat uit een kleine 9.000 personen.

In het gesprek met de Commissie kwamen zowel positieve als negatieve opmerkingen over de cultuurverandering en kwaliteitsgerichtheid binnen de sector naar voren, hetgeen een duidelijke illustratie is van het feit dat de veranderingen binnen de accountancysector niet binnen iedere organisatie op gelijke wijze merkbaar en aantoonbaar zijn. Er zijn duidelijk koplopers en achterblijvers. Vertegenwoordigers van één van de Big4-organisaties waren positief over het veranderingsproces, mede omdat er bij de accountantsorganisatie waar zij werkzaam zijn goed contact was tussen de werkvloer en het bestuurlijk niveau, waardoor zij zich betrokken bij en gehoord voelden in het veranderingsproces.

Bovendien is het de Commissie door het gesprek duidelijk geworden dat er een verschil bestaat tussen het beeld dat de bestuurders van accountantsorganisaties hebben en de ervaringen op de 'werkvloer' ten aanzien van de invoering van de maatregelen, het leveren van kwaliteit en de cultuurverandering binnen de sector. Het beeld aan de top is aanmerkelijk positiever dan de ervaringen van de NBA Young Profs.

52. In het gesprek met de NBA Young Profs zijn diverse thema's de revue gepasseerd, die de Commissie als volgt samenvat:

**Kwaliteit en compliance:** in het gesprek is aangegeven dat de mindset binnen accountantsorganisaties tegenwoordig meer op kwaliteit is gericht. Maar ook is gesteld *'er is meer aandacht voor kwaliteit, maar verder gaan we door op dezelfde manier.'* Partners zouden volgens de NBA Young Profs meer betrokken moeten zijn, door de opdrachten écht te leiden. Daarnaast wordt de kanttekening geplaatst dat het leveren van kwaliteit vaak wordt vertaald naar (AFM-)compliant zijn in plaats van het komen tot echte oordeelsvorming, bijvoorbeeld in discussies over moeilijke schattingsposten. Op het punt van segmentverschillen binnen de sector, is de volgende opmerking van belang: *'Er is duidelijk verschil in de capaciteit die de Big4 besteden aan kwaliteitsmaatregelen ten opzichte van de Next5. De Next 5 lopen achter de Big4 aan.'*

**Wicked problems:** de NBA Young Profs toonden aandacht en interesse voor de *'wicked problems'*. Wel vroeg iemand zich hardop af *'of deze wel op de agenda's van de bestuurders staan'*. Sommigen delen de ervaring dat controle en advies elkaar niet bijten binnen dezelfde accountantsorganisatie. Anderen hebben negatieve ervaringen met de adviestak: *'die willen audit wel helpen, maar vooral willen zij de eigen geldmachine laten draaien.'* Door een ander wordt opgemerkt dat accountancy tegenwoordig vooral gaat om projectmanagement, om het inplannen van experts van buiten het auditteam. Als oplossing wordt aangedragen dat de benodigde expertkennis gewoon in de auditteams zou moeten zitten. Met betrekking tot het partnermodel wordt onder meer opgemerkt: *'De salarissen van partners zijn nog gelijk, structureel minder verdienen is niet bespreekbaar. Ook al vindt de maatschappij het veel voor de functie.'*; en voorts: *'Als Young Prof heb ik moeite met hoe organisaties worden geleid: aansturing, structuren en afrekening partners op winst.'*

<sup>39</sup> Criteria zijn: bezit met de praktijkopleiding, jonger dan 35 jaar of maximaal 5 jaar afgestudeerd.

**Cultuurverandering:** Door sommige gesprekspartners wordt een grote cultuuromslag ervaren, anderen wijzen juist op het ontstaan van een afrekencultuur. Ook wordt gewezen op het feit dat oudere partners moeite hebben met de omslag in de richting van het dienen van het publiek belang, omdat zij de mindset hebben van adviseur en vertrouwenspersoon van de cliënt. Bovendien wordt een verschil aangegeven tussen de partnergroep 40-ers en 50-ers. Zo wordt opgemerkt: *'Oude partners zijn oorzaak van de ellende en hebben nu nog de meeste invloed.'* Aanvullend wordt door iemand opgemerkt dat de partnermix minder stereotiep zou moeten zijn: in hoeverre kan de huidige partnergroep de verandering leiden? Tot slot: er is nog niet overal sprake van een open cultuur waarin verantwoording wordt afgelegd. Illustratief is de volgende opmerking: *'Cultuur is met gesloten deuren, zo worden we opgevoed.'*

**Werkdruk:** op de werkvloer wordt werkdruk veelal als een probleem gezien. Als oorzaak wordt onder meer de uitstroom van medewerkers en kennis genoemd, zeker nu de arbeidsmarkt weer aantrekt. Gevolg is dat er een juniorlaag overblijft en dat er te weinig sprake is van kennisoverdracht en kennisbehoud binnen de controleteams. Een andere oorzaak vormen de compliencedruk en de hogere kwaliteitseisen die aan dossiers worden gesteld. Een Young Prof constateert een vicieuze cirkel: werkdruk is een oorzaak voor en gevolg van het vertrek van collega's. Het gevolg is dat er in de praktijk *'een spagaat wordt ervaren tussen kwaliteit en tijdsdruk'*.

Voorts wordt meerdere malen opgemerkt dat er in de praktijk minder sprake is van coaching en de begeleiding van jonge mensen. De jonge generatie wordt opgeleid met checklists, er is weinig ruimte voor diepgang en zelf nadenken is minder relevant.

**Toekomst in het beroep:** de Commissie heeft de Young Profs de vraag gesteld of ze (1) partner zouden willen worden, en (2) of ze over tien jaar nog op een accountantskantoor werkzaam zijn. Deze twee vragen werden in zeer ruime mate negatief beantwoord. Daarbij is een belangrijke factor dat de Young Profs op de kantoren waar zij werkzaam zijn geen duidelijke rolmodellen zien met een gezonde werkdruk en 'work/life-balance'.

### 3.5 Medewerkers accountantsorganisaties (3): onderzoek NBA Young Profs en Nyenrode

#### Het onderzoek

53. De NBA Young Profs hebben in samenwerking met Nyenrode Business Universiteit een onderzoek uitgevoerd onder hun leden.<sup>40</sup> Daarin worden de ontwikkelingen binnen het beroep, de maatregelen die de accountancysector heeft genomen en de beleving van dit alles op de werkvloer met elkaar in verband gebracht. Die beleving wordt in de inleiding van het rapport als volgt geïllustreerd: *'Het accountantsberoep lijkt in haar reis om het maatschappelijk vertrouwen terug te winnen haar toevlucht te zoeken in regels.'*

Het onderzoek, uitgevoerd over de periode najaar 2017 – voorjaar 2018, is gebaseerd op een enquête onder 8.772 Young Profs, waarbij 517 respondenten hebben gereageerd. De respons bedraagt daarmee 6 % en is als volgt verdeeld:<sup>41</sup>

---

40 M. de Vries en B. Herrijgers, *Young Professionals: Opvattingen over het accountantsberoep*, 16 mei 2018.

41 De uitvraag van de Young Profs in samenwerking met Nyenrode Business Universiteit kent deels een andere doelgroep dan de uitvraag van de Commissie. Waar de Commissie zich heeft beperkt tot de groep medewerkers die nog binnen het openbaar beroep actief zijn, hebben de Young Profs hun enquête breder uitgezet, namelijk ook onder voormalig openbaar accountants die nu werkzaam zijn als intern accountant of overheidsaccountant dan wel als accountant in business. Overigens wordt in het onderzoek van de Young Profs daarbij opgemerkt: *'Opvallend is dat young professionals werkzaam buiten de sector kritischer zijn op het functioneren van de sector dan young professionals die hier nog werkzaam zijn.'*

Werkgever	Aantal (n=517)
Big4	201
Middelgroot accountantskantoor	85
Klein accountantskantoor	112
Intern accountants, overheidsaccountants en accountants in business	119

De onderzoekers stellen – na statistische vergelijking – dat er geen aanwijzingen zijn dat de respons (n=517) afwijkt van de populatie (n=8.772).

Het onderzoek geeft verdieping aan de inzichten die de Commissie in het in paragraaf 3.4 weergegeven gesprek heeft opgedaan. Centrale vragen in het onderzoek zijn: waar lopen Young Profs in het accountantsberoep tegen aan? Waarom verlaten ze het accountantsberoep? Hoe beleven ze de focus op kwaliteit op de werkvloer binnen accountantskantoren? Wat vinden ze de grootste problemen voor de sector?

#### *Uitkomsten (1): werkdruk*

54. Het thema 'werkdruk' vormt de kern van het onderzoeksrapport. Met name is gekeken naar de werkdruk in het 'busy season' dat voor de respondenten gemiddeld genomen 19 weken duurt. De inzet die van Young Profs wordt gevraagd is in die periode hoog en blijkt uit de volgende tabel:

*Overzicht uren busy season, normaal seizoen en contractuele uren*

	Busy season	Normaal seizoen	Contractueel
(On)geschreven uren per week (gemiddeld)	53	42	32
Studie per week (totaal gemiddeld, dus voorbereiding en het volgen van colleges)	7	7	8
Totaal	60	49	40

Voorts blijkt dat de Young Profs zich aan het begin van het seizoen relatief energiek voelen (5,39 op een schaal van 1 tot 7), maar na afloop van het seizoen niet meer (2,85).

55. Belangrijke werkdrukverhogende factoren *binnen* het accountantskantoor zijn:

- **Planning (36 %):** het gaat dan met name om onrealistische planningen (te optimistisch), commerciële/taakstellende/strakke budgetten en het feit dat de planning niet bestand is tegen en berekend op tegenvallers.
- **Capaciteitsproblemen (32 %):** er wordt door de Young Profs een personeelstekort ervaren. Hierdoor is de bezetting op seniorniveau te laag en is er een tekort aan (beginnend) trainees.
- **Standaardisatie accountantsorganisatie (23%):** dit uit zich in het werken met harde prestatie maatstaven vanuit het paradigma 'meten is weten', bijvoorbeeld voor de verdeling van zaken als productiviteit en de realisatie van budgetten.
- **Omgang met klanten (6 %):** hier gaat het om het feit dat het accountantsberoep zich 'nog steeds kenmerkt door een sterk klantgerichte cultuur'.
- **Overig (3 %).**

56. Belangrijke werkdrukverhogende factoren *buiten* het accountantskantoor zijn:

- **Work-life-study balance (37 %):** het balanceren tussen de drie pijlers 'work-life-study' is een continue uitdaging voor accountants. Over het algemeen valt op te maken dat de pijler werk bij de Young Profs de overhand heeft.

- **Verwachtingen van klanten (24 %):** te denken valt hierbij aan het stellen van deadlines, maar wat ook zeer vaak wordt genoemd – ondanks de vele inspanningen van een controleteam - is de slechte oplevering van klanten. Een slechte oplevering van gegevens maakt dat er onnodige vertragingen optreden in het controleproces, waarbij veelal de gestelde deadline hetzelfde blijft.
- **Toegenomen eisen (20 %):** het gaat hierbij zowel om eisen die door de wetgever, de AFM als de sector zelf worden gesteld.
- **Maatschappij (16 %):** een deel van de werkdruk ontstaat door (negatieve) beeldvorming aangaande het accountantsberoep.
- **Overig (3 %)**

57. De gevolgen van de ervaren werkdruk op kwaliteitsaspecten in de controle worden in het onderzoeksrapport als volgt weergegeven:

*Gevolgen werkdruk per type accountantsorganisatie*

<b>Ervaren gevolgen werkdruk (in percentage van de gegeven antwoorden)</b>	<b>Big4</b>	<b>Middelgroot accountantskantoor</b>	<b>Klein accountantskantoor</b>	<b>Totaal</b>
Onvoldoende documentatie	27%	26%	26%	27%
Verzamelen van minder controlebewijs	18%	19%	21%	19%
Verlaagde professionele oordeelsvorming	19%	20%	14%	18%
Verminderde professionele kritische instelling	30%	25%	32%	29%
Anders	6%	10%	7%	7%
Totaal	100%	100%	100%	100%
Respondenten die aangeven geen negatieve gevolgen te ervaren van de werkdruk	7%	7%	19%	10%

58. In het rapport worden diverse positieve en negatieve invloeden van werkdruk genoemd. Positief zijn met name factoren zoals: toegenomen scherpste, meer focus, persoonlijke groei en het vasthouden aan het 'eigen kompas'.

Het merendeel van de Young Profs (76%) ervaart echter overwegend negatieve invloeden van de werkdruk. Deze leiden ertoe dat de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden verslechterd. De negatieve invloeden zijn in een aantal thema's te vatten, namelijk:

*Negatieve samenhang werkdruk en kwaliteit*

<b>Hoofdthema</b>	<b>Omschrijving</b>
Angst	Young Profs hebben een angst ontwikkeld voor kwaliteitsreviews, dit werkt averechts op de kwaliteit van de controle.
Verlies scherpste	Werkdruk leidt tot vermoeidheid. Als gevolg van vermoeidheid geven Young Profs aan hun scherpste te verliezen. Dit raakt de kwaliteit van accountantscontroles.
Check the box mentaliteit	Het werken met checklist teneinde de kwaliteit te borgen heeft tot gevolg dat Young Profs aangeven dat de grote hoeveelheid checklisten leidt tot het mechanisch afwerken hiervan binnen de controle. Er is minder tijd voor kritische reflectie.
Budget en deadlines	Tijd- en budgetdruk verhogen de werkdruk. Respondenten geven aan dat dit ten koste gaat van de kwaliteit van de controle.
Haast/grote stappen	De combinatie van het capaciteitsprobleem met de toegenomen eisen rondom dossiervorming (checklisten) leidt ertoe dat er meer in minder of dezelfde tijd en bovendien met minder mensen gedaan moet worden.



Tot slot wordt in het onderzoeksrapport de volgende opmerking gemaakt: *'Binnen de sector worden initiatieven ontplooid om de werkdruk hanteerbaar te maken (zoals bijvoorbeeld een workshop stressherkenning, 'gezondheidsweken' of sportfaciliteiten op het werk). Deze initiatieven nemen echter de structurele oorzaken van dit probleem niet weg. Het zou effectiever zijn om de oorzaken van de werkdruk die uit dit onderzoek naar voren komen te verminderen of nog beter: weg te nemen. Hiermee zal het accountantsberoep in staat zijn om de young professionals van nu en die van de toekomst beter aan zich te binden en de kwaliteit van de accountantscontroles beter te borgen.'*

#### **Uitkomsten (2): vertrekredenen uit het beroep**

59. In het onderzoek is aan degenen die het openbaar beroep hebben verlaten gevraagd naar de vertrekredenen. Belangrijke redenen die in verband met de werkzaamheden worden genoemd zijn: interessanter werk en de formele kanten van het vak (kwaliteitseisen dossiervoering). Qua arbeidsomstandigheden springt de betere 'work/life balance' eruit, maar ook de werkomgeving, meer flexibiliteit en de carrièremogelijkheden. Ten opzichte van de hiervoor genoemde factoren speelt het salaris een minder grote rol. Voorts is opvallend dat de stelling *'Ik wil niet zo worden zoals de mensen boven mij in de organisatie'* relatief hoog scoort (2,79 op een schaal van 1 tot 4).
60. Op de vraag of de respondent verwacht het openbaar beroep binnen twee jaar te verlaten, tenderen de Young Profs er in lichte mate naar binnen het openbaar beroep te blijven: 4,23 op een schaal van 1 (vertrekken) tot 7 (blijven).<sup>42</sup>

Degenen die nog in het openbaar beroep werkzaam zijn en overwegen dit beroep in de toekomst te verlaten geven als drie belangrijkste redenen: betere 'work/life balance', de formele kant van het vak (kwaliteitseisen dossiervoering) en een hoger salaris. De laatste 2 aspecten scoren binnen deze respondentengroep duidelijk hoger dan bij de groep respondenten die het openbaar beroep reeds heeft verlaten.

#### **Uitkomsten (3): kwaliteit accountantscontrole**

61. In het onderzoek is voorts gevraagd hoe de ervaringen zijn ten aanzien van het leveren van kwaliteit van de Young Profs in hun laatste 'busy season' (2017). Op dit belangrijke onderdeel wordt relatief positief gescoord, waarbij de Big4-respondenten iets hoger scoren dan de respondenten van middelgrote en kleine accountantskantoren. Wel blijkt dat de antwoorden op de vraag wat op teamniveau in het 'busy season' belangrijker is, namelijk: 'getting the job done' of 'kwaliteit', aanleiding geven tot blijvende aandacht omdat 'kwaliteit' niet het hoogst scoort. De noodzaak tot blijvende aandacht geldt ook, maar in iets mindere mate, voor het onderwerp 'coaching on the job'.

#### **Uitkomsten (4): de accountantsorganisatie**

62. Dit thema komt relatief kort aan bod in het onderzoek. De kern van de bevindingen is als volgt. De Young Profs geven aan dat om carrière te maken de prioriteit volledig bij het werk moet liggen. Parttime willen werken en op te gaan voor partner lijkt in de ogen van respondenten een moeilijk te realiseren doelstelling. Positief is dat Young Profs die werken bij een Big4-kantoor en bij een middelgroot accountantskantoor vinden dat er voldoende aandacht is voor kwaliteit van de eigen accountantsorganisatie. Het valt op dat de respondenten binnen de Big4-kantoren en middelgrote accountantskantoren een angstcultuur ervaren om een review van de AFM te krijgen.

---

42 In het hiervoor behandelde gesprek van de Commissie met een aantal Young Profs, blijkt dat de uitkomsten bij een horizon van tien jaar aanmerkelijk negatiever zijn.



### *Uitkomsten (5): oorzakenanalyse*

63. De Young Profs tenderen het eens te zijn met de volgende stellingen:

- Het accountantsberoep heeft geen eenduidige visie op audit quality (2, 93)<sup>43</sup>.
- Het partnermodel past niet meer bij het huidige tijdsgewricht (2,79).
- Het verdienmodel 'gecontroleerde betaalt de controleur' past niet meer bij het huidige tijdsgewricht (2,70).

De Young Profs zien de **verwachtingen die het maatschappelijk verkeer** van de accountant heeft als belangrijkste probleem van de sector. De Young Profs die in het openbaar beroep werkzaam zijn zien daarnaast de volgende twee fundamentele problemen: (1) **het ontbreken van een eenduidige visie op audit quality binnen de accountancy**; en (2) **de bemoeienis vanuit de politiek en AFM met het accountantsberoep**. De groep Young Profs die niet meer binnen het beroep werkzaam is noemt (1) het **verdienmodel** en (2) het **partnermodel** als de twee grootste fundamentele problemen. Aanvullend noemen Young Profs als belangrijke problemen:

- **Tekort aan capaciteit:** de personeelstekorten (zowel op beginnend niveau als op ervaren niveau) leiden tot werkdruk. Er is sprake van (te) weinig nieuwe instroom, gecombineerd met een hoog verloop.
- **Standaardisatie en formalisatie:** als gevolg van de ontwikkelingen binnen het beroep is de nadruk op vastleggingen komen te liggen. Er wordt veelvuldig gewerkt met checklisten, hierdoor is er te weinig tijd om echt goed na te denken binnen de accountantscontrole.
- **Organisatiecultuur met focus op beloning:** problemen die respondenten benoemen in de cultuur van accountantsorganisaties zijn de individuele commerciële focus en de weerbarstigheid om te veranderen. Ook wordt de focus op beloning binnen de organisatiecultuur als belangrijk probleem ervaren.
- **Partnerbeloning:** hierbij gaat het om (1) de hoogte van de partnerbeloning; (2) de focus op klanten bij de totstandkoming van de beloning in plaats van de focus op kwaliteit.

### **3.6 Gecontroleerde organisaties: uitvraag**

#### *Context*

64. In haar eerste rapport heeft de Commissie aangegeven het thema verwachtingskloof en de (on)gerechtvaardigde verwachtingen van het maatschappelijk verkeer van belang te achten. De Commissie had daarbij de volgende achtergrond. Ten eerste dat de accountancysector de neiging toont de verwachtingskloof vooral te vertalen naar *'men verwacht teveel van ons'* en daarbij minder oog lijkt te hebben voor het feit dat de discussie over de verwachtingskloof in het perspectief van de problematiek van de sector en de te nemen maatregelen vooral komt omdat accountants structureel ondermaats presteren.<sup>44</sup> Ten tweede wordt vanuit de accountancysector regelmatig gewezen op de *'ongerechtvaardigde verwachtingen'* vanuit het maatschappelijk verkeer, bijvoorbeeld ten aanzien van fraude en (dreigende) discontinuïteit.

De Commissie heeft aanbevolen dat de sector met belanghebbenden de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer 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. Door de NBA is een Ronde Tafelbijeenkomst georganiseerd (6 december 2017) waarbij naast bestuurders van grote accountantsorganisaties, ook bestuurders en commissarissen van grote bedrijven in Nederland, vertegenwoordigers van aandeelhoudersorganisaties en de AFM waren uitgenodigd om daar (onder meer) over dit thema te spreken. Tijdens de bijeenkomst was de Commissie eveneens vertegenwoordigd.

43 Op een schaal van 1 (oneens) tot 4 (eens).

44 De Werkgroep Toekomst Accountantsberoep heeft het in het rapport *In het Publiek Belang* (p. 21) aldus verwoord: *'Waar in eerste instantie sprake leek te zijn van incidenten, duidde de aaneenschakeling ervan op een structureel probleem. Deze veronderstelling werd nadrukkelijk bevestigd door de AFM-rapportages van de laatste jaren, waarin sectorbreed tekortkomingen in de controlekwaliteit werden geconstateerd.'*

### *Uitvraag Commissie*

65. De Commissie heeft in het eerste kwartaal van 2018 een vragenlijst uitgezet onder 102 belanghebbenden bij accountantsdiensten. In totaal zijn er 57 respondenten, namelijk leden Raad van Bestuur (13), leden Raad van Commissarissen en Raad van Toezicht (25) en hoofden van interne accountantsdiensten (19). De organisaties waaraan de respondenten zijn verbonden betreffen vooral Organisaties van Openbaar Belang (38) die in overwegende mate door Big4-accountantsorganisaties worden gecontroleerd.

Van de respondenten geeft 96% aan dat de kwaliteit van de controle wordt bepaald door de samenstelling van het controleteam. Op de vraag welke kwaliteiten van de accountant het belangrijkste zijn vanuit het perspectief van de gecontroleerde organisatie worden met name de volgende aspecten aangegeven:

- Onafhankelijkheid en integriteit.
- Vaktechnische kennis.
- Communicatieve vaardigheden.
- Sectorkennis en -ervaring.

Oftewel: de belanghebbenden bij accountantsdiensten verwachten van de externe accountant dat deze het vak goed verstaat en over de juiste vak kennis en ervaring beschikt en de werkzaamheden en conclusies op een heldere manier kan toelichten.

66. De respons toont voorts dat de beleving van respondenten van OOB-organisaties verschilt van de beleving van niet-OOB organisaties:

- Respondenten van OOB-organisaties ervaren dat meer druk op deadlines is ontstaan.
- Respondenten van OOB-organisaties vinden de prijs die zij betalen voor de externe accountantscontrole gezien de verwachtingen die de organisatie heeft van de externe accountant, vaker passend dan respondenten van niet-OOB organisaties die de prijs meer als te hoog ervaren.
- Respondenten van OOB-organisaties zijn door de externe accountant beter geïnformeerd over de veranderingen in het vakgebied van de accountant dan respondenten van niet-OOB organisaties.
- Volgens het merendeel (59%) van de respondenten van OOB-organisaties is het onderwerp fraude tegenwoordig merkbaar meer aan de orde tijdens de controlewerkzaamheden van de extern accountant dan in voorgaande jaren.
- Respondenten van OOB-organisaties (60 %) vinden dat hun organisatie kan voldoen aan de eisen die de externe accountant aan de organisatie stelt.

67. Circa de helft van de respondenten vindt het partnermodel van accountantskantoren (waarbij partners veelal ook eigenaar van het kantoor zijn) niet passend bij de rol die externe accountants in het maatschappelijk verkeer hebben.

Het antwoord op de vraag of de combinatie van een adviespraktijk en controlepraktijk bij een accountantskantoor soms spanning oplevert in de onafhankelijke rol van de externe accountant is niet eenduidig. Bij OOB-organisaties wordt die spanning in mindere mate ervaren dan bij niet-OOB organisaties. Daarbij geeft bijna 90% van de respondenten van beide categorieën organisaties aan dat zij de controlerend accountant geen adviesopdrachten verstrekken.

68. Uit de antwoorden op de open vragen wat nodig is om het vertrouwen in de accountant te herstellen en wat de respondenten de Commissie nog meer mee willen geven, komen als voornaamste thema's (ondersteund door citaten) naar voren:

**Meer reflectie en openheid over de stand van zaken door de accountantskantoren:**

- *'Ik mis openheid uit de sector over dilemma's, bijvoorbeeld ten aanzien van het partnermodel. Communicatie ging afgelopen periode nog steeds op een wat verongelijkte toon. De maatschappelijke verwachtingen liggen erg hoog (wellicht te hoog); wees open over wat wel en wat niet haalbaar is.'*
- *'Openheid! Waar is de sector mee bezig en hoe ver staat het daarmee? Welke dilemma's zijn er, zoals bijvoorbeeld het partnermodel en de toenemende macht van de veel verdienende adviespoot. Communicatie over hoe het vak voor toekomstige professionals aantrekkelijk wordt gehouden.'*
- *'Openheid bij de Big4 over wat goed gaat en wat nog niet.'*

**Kwaliteit en toegevoegde waarde leveren:**

- *'Excelleren in projectmanagement zodat de hogere kwaliteitseisen niet leiden tot frustratie bij de gecontroleerde tijdens de accountantscontrole.'*
- *'Gewoon weer kwaliteit gaan leveren in de controle met ervaren mensen die het vak begrijpen.'*
- *'Lagere kosten en meer toegevoegde waarde.'*
- *'Prioritering van activiteiten zodat kosten meer in verhouding komen met toegevoegde waarde.'*
- *'Excelleren in projectmanagement zodat de hogere kwaliteitseisen niet leiden tot frustratie bij de gecontroleerde tijdens de accountantscontrole.'*

**Het aanpassen van het partner- en verdienmodel van de accountantsorganisatie:**

- *'Ander verdienmodel' en 'Verdienmodel aanpassen'.*
- *'Voer een fundamentele discussie over het verdienmodel.'*
- *'Iedereen in loondienst. Loslaten huidige uren maken gerichte business modellen.'*
- *'Toenemende spanning op het verdienmodel: de accountant is gebaat bij toenemende regeldruk, maar de organisatie en stakeholders worden er niet noodzakelijk beter van.'*
- *'Betere balans tussen de verantwoordelijkheid van de controleverklaring en het interne verdienmodel.'*
- *'Goede scheiding advies- en controlepraktijk.'*
- *'Partnerstructuur loslaten en vanuit maatschappelijk verkeer denken en ook werken.'*
- *'Welke dilemma's zijn er, zoals bijvoorbeeld partnermodel en de toenemende macht van de veel verdienende adviespoot.'*

**Beloningen:**

- *'Geen idiote salarissen'.*
- *'Maximering beloning op WNT-normering OOB's.' [WNT staat voor 'Wet Normering Topinkomens]*
- *'Realiseren dat bij een 'commodity' als de jaarrekening geen partnersalarissen van vele tonnen passen. Zolang dat het geval is heeft de beroepsgroep geen goede reden om zich te beklagen over prijsdruk.'*
- *'Normaliseren partnerinkomens en verbeteren arbeidsvoorwaarden medewerkers om onnodig verloop terug te dringen.'*

### **3.7 Markt, monitoring en toetsingen**

69. In deze paragraaf is informatie opgenomen die de Commissie heeft meegewogen en heeft gebruikt bij haar werkzaamheden. 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 toetsingsresultaten van de afgelopen jaren van NBA, SRA en AFM ('toetsing').

## Markt

70. De accountancysector is een gevarieerde sector waarin een beperkt deel (296 organisaties) een vergunning uit hoofde van de Wet Toezicht Accountantsorganisaties (Wta) heeft. Deze accountantsorganisaties zijn verdeeld in OOB-vergunninghouders (9) en niet-OOB vergunninghouders (287). Het aantal Wta-vergunninghouders heeft zich de afgelopen jaren als volgt ontwikkeld:

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	10	321	331	-7%
2017	9	287	296	-10%

In totaal is sinds 2011 het aantal vergunninghouders met 37 % afgenomen, waarvan 10 % in het afgelopen jaar. Dit komt doordat vergunninghouders hun vergunning hebben ingeleverd, zijn gefuseerd, maar ook doordat de AFM handhavend heeft opgetreden en (met name in het laatste jaar) vergunningen heeft ingetrokken.

Het aantal wettelijke controles in Nederland is jaarlijks ongeveer 20.000. Het aantal OOB-controles bedraagt 885. Van de wettelijke controles wordt ongeveer 34% uitgevoerd door de niet-OOB vergunninghouders en 66% door de OOB-vergunninghouders.<sup>45</sup>

## Monitoring

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

71. In onderstaande tabel is de status van de invoering van de 53 maatregelen uit het rapport *In het Publiek Belang* weergegeven op basis van de self-assessment gegevens uit de NBA-Monitor. Uit de tabel blijkt een verschil tussen OOB-accountantsorganisaties (93 % totale voortgang gerealiseerd) en niet-OOB accountantsorganisaties (60 % totale voortgang gerealiseerd).

<sup>45</sup> AFM, Jaarverslag 2017.

	Toel. <sup>46</sup>	OOB	Niet-OOB	NBA
Aantal organisaties		9	287	1
Aantal deelnemers		9	263	1
Deelnemingspercentage aan de monitor		100 %	92 %	100 %
Totaal aantal maatregelen	(1)	24	21	39
Totaal aantal stappen	(2)	59	50	121
Norm aantal stappen per 1 maart 2018	(3)	53	46	109
Voortgang volgens norm	(4)	99 %	62 %	88 %
Voortgang totaal	(5)	93 %	60 %	79 %
Startdatum implementatie		01-01-2015	01-01-2016	01-01-2015
Einddatum volgens originele schema	(6)	31-07-2017	31-12-2019	31-01-2018

### AFM-rapportage inzake de implementatie en borging verbetermaatregelen

72. De AFM heeft op 28 juni 2017 het rapport *Kwaliteit OOB-accountantsorganisaties onderzocht* gepubliceerd. In dit rapport geeft de AFM haar bevindingen weer inzake een themaonderzoek naar de implementatie en borging van de verbetermaatregelen en de ingezette verandering binnen acht OOB-accountantsorganisaties. Dit betreffen de Big 4-accountantsorganisaties Deloitte, EY, KPMG en PwC en daarnaast vanuit de Next5: Accon AVM, BDO, Baker Tilly Berk en Mazars.<sup>47</sup> De AFM heeft onderzocht hoe ver deze OOB-accountantsorganisaties zijn gevorderd met het implementeren en borgen van de veranderingen op de gebieden beheersing, cultuur en gedrag en intern toezicht, de zogenoemde pijlers.

73. De AFM komt tot de conclusie dat de implementatie en borging van het verandertraject bij de onderzochte OOB-accountantsorganisaties te langzaam gaat.

46 Toelichting op de tabel:

- (1) dit betreft het aantal van 53 maatregelen dat initiatief vereist van de betreffende organisaties;
- (2) dit betreft het 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 maart 2018 afgerond moet zijn. De vereiste voortgang is bepaald door het NBA-bestuur, na consultatie van belanghebbenden via werkgroepen binnen de NBA;
- (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 aantal in te voeren maatregelen. Ten aanzien van de NBA-maatregelen wordt opgemerkt dat een aantal maatregelen de status 'niet afgerond' heeft omdat de maatregelen samenhangen met recent ingevoerde wetgeving waarvan de consequenties voor de regelgeving van de beroepsorganisatie nog moet worden onderzocht;
- (6) hier is de einddatum van het originele tijdschema aangehouden. Echter, als gevolg van geactualiseerde en nieuw geformuleerde maatregelen (onder andere: wijziging van maatregel 3.8 inzake een onderzoek naar het invoeren van een pensioenregeling voor de controlepartners van OOB-organisaties) is de einddatum door het aanpassen van die maatregel gewijzigd (voor de OOB-organisaties naar 31 december 2019 en voor de NBA naar 31 januari 2019).

47 Grant Thornton, de negende OOB-accountantsorganisatie, is niet meegenomen in het AFM-onderzoek omdat de AFM heeft geconcludeerd dat Grant Thornton onvoldoende opvolging heeft gegeven aan de aandachtspunten uit het onderzoek in 2015 naar de opzet van de verandering en verbetermaatregelen, om een onderzoek naar de implementatie en borging van het verandertraject mogelijk te maken.

De AFM geeft haar bevindingen per organisatie in haar rapport van 28 juni 2017 samengevat weer in de volgende figuur:

Samenvatting van de kwalificaties op onderdelen van de 3 pijlers



### Toetsing

74. Na de inwerkingtreding van de Wta in 2006 is het toezicht op de accountancysector 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. Sinds 1 januari 2013 zijn de volgende instanties verantwoordelijk voor de toetsingen:

- SRA: wettelijke controles uitgevoerd door niet-OOB accountantsorganisaties die lid zijn van de SRA;
- NBA: wettelijke controles uitgevoerd door niet-OOB accountantsorganisaties die geen lid zijn van de SRA;
- AFM: wettelijke controles uitgevoerd door OOB-accountantsorganisaties.

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

75. Door de Raad voor Toezicht (van de NBA) en de Reviewcommissie (van de SRA) is in juni 2017 een gezamenlijke rapportage uitgebracht waarin de bevindingen ten aanzien van de toetsingen in 2016 zijn weergegeven. In het verslagjaar hebben de Raad voor Toezicht en de Reviewcommissie de (her)toetsing van 92 vergunninghoudende kantoren (niet-OOB) afgerond. Van 92 getoetste vergunninghouders voldeden er 62 aan de eisen (67%), terwijl 27 vergunninghouders op belangrijke onderdelen nog niet voldeden. Een drietal vergunninghouders voldeed ook na hertoetsing niet.

		NBA			SRA		
	Toel. <sup>49</sup>	2016	2015	2014	2016	2015	2014
Aantal vergunninghouders (per 23 maart 2018)		101	146	180	187	188	223
Aantal toetsingen (regulier)	(1)	9	75	13	67	7	11
Aantal onvoldoende	(2)	6	46	10	21	0	2
Percentage onvoldoende		67 %	61 %	77 %	31 %	0 %	18 %
Aantal hertoetsingen/opvolging	(3)	9	8	11	7	15	0
Aantal onvoldoende		3	7	9	0	8	0
Percentage onvoldoende		33 %	88 %	82 %	0 %	53 %	-
Totaal aantal toetsingen		18	83	24	74	22	11

76. Op 15 mei 2018 heeft de SRA aanvullende cijfers gepresenteerd. Het betreft de uitkomsten van het kwaliteitsprogramma *Samen Beter*.<sup>50</sup> De Commissie acht de aandacht die door het kwaliteitsprogramma Samen Beter op kwaliteit komt te liggen, een goede ontwikkeling. De SRA stelt ten aanzien van de uitkomsten het volgende: '88 % van de SRA-populatie met een Wta-vergunning heeft een aanzienlijke kwaliteitsverbetering laten zien en scoort op het getoetste dossier volgens de AFM-methodiek een score categorie 1. De 12 % onvoldoende scores in categorie 2 worden vanzelfsprekend gemonitord via de reguliere review.'<sup>51</sup>

Bij deze cijfers plaatst de Commissie de kanttekening dat slechts 1 dossier per vergunninghouder is getoetst. Dat geeft weliswaar een beeld, maar kan naar de mening van de Commissie niet dienen als een representatief onderzoek met betrekking tot de kwaliteit van de dossiers van de accountantsorganisaties. Zo is bijvoorbeeld niet duidelijk op basis van welke criteria, op welke wijze en door wie deze dossierselectie heeft plaatsgevonden. Bovendien is getoetst op 'benodigde verbeterlagen'; het is onduidelijk wat daarbij exact is getoetst.

### Toetsingen AFM

77. De AFM heeft op 28 juni 2017 haar rapport *Kwaliteit OOB-accountantsorganisaties onderzocht* gepubliceerd. In dit rapport geeft de AFM haar bevindingen weer naar aanleiding van een in de periode eind 2015 tot en met juni 2017 uitgevoerd (regulier) onderzoek bij de Big4 om te beoordelen of deze accountantsorganisaties ervoor hebben zorggedragen dat de kwaliteit van wettelijke controles die in 2015 en 2016 zijn uitgevoerd, is gewaarborgd.

48 De gegevens zijn ontleend aan: NBA Raad voor Toezicht, *Verslag van de werkzaamheden 2016*, Opgemerkt wordt dat de SRA over cijfers van 2017 beschikt die een verbetering van de cijfers ten opzichte van 2017 tonen. Deze cijfers zijn bij het afsluiten van het rapport van de Commissie nog niet gepubliceerd. Bovendien ontbreken vergelijkende cijfers van de NBA. Daarom zijn in de tabel geen cijfers over 2017 opgenomen.

49 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.

50 *Samen beter* is een extra verplicht kwaliteitsmeet- en verbeterprogramma voor alle SRA-kantoren met een Wta-vergunning, dat naast/bovenop de reguliere reviews vanaf 2014 werd in- en uitgevoerd.

51 Voorts is van belang dat de SRA meldt dat er sinds de aanvang van Samen Beter (juni 2014) verschuivingen zijn geweest in de SRA-populatie: 10 kantoren met een Wta-vergunning zijn gefuseerd, er zijn 14 vergunningen ingeleverd en 7 kantoren hebben het SRA-lidmaatschap beëindigd.



De AFM heeft van de 32 onderzochte wettelijke controles er 19 als 'onvoldoende' gekwalificeerd: 3 bij Deloitte, 4 bij PwC en 6 bij KPMG en 6 bij EY. De kwaliteitswaarborgen van deze accountantsorganisaties hebben de onvoldoendes niet tijdig weten te detecteren en/of te voorkomen. De AFM constateert dat de meest voorkomende tekortkomingen in de als onvoldoende aangemerkte wettelijke controles, qua aard vergelijkbaar zijn met die in het voorgaande reguliere onderzoek. In de als onvoldoende uitgevoerde wettelijke controles is sprake van dusdanig ernstige tekortkomingen dat naar de mening van de AFM controleverklaringen zijn afgegeven zonder voldoende onderbouwing van het oordeel over de jaarrekening.

	Deloitte	EY	KPMG	PwC	Totaal	Boekjaar 2014	Boekjaar 2015
Aantal 'voldoende' wettelijke controles	5	2	2	4	13	4	9
Aantal 'onvoldoende' wettelijke controles	3	6	6	4	19	12	7
Totaal	8	8	8	8	32	16	16

78. De AFM gaat in haar rapportage onder andere in op het door de organisaties ingerichte stelsel van kwaliteitsbeheersing, dat bestaat uit procedures, beschrijvingen en standaarden die de externe accountants in staat moeten stellen hun werk zo goed mogelijk uit te voeren om daarmee de kwaliteit van de wettelijke controles te waarborgen. Twee belangrijke waarborgen binnen dit stelsel van kwaliteitsbeheersing zijn de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) en het intern kwaliteitsonderzoek (IKO). Op basis van haar onderzoek concludeert de AFM dat deze twee kwaliteitswaarborgen in het geval van de wettelijke controles die als 'onvoldoende' zijn aangemerkt, niet hebben voorkomen of gedetecteerd dat onvoldoende onderbouwde controleverklaringen zijn afgegeven en dat de interne toetsingen in deze gevallen andere informatie hebben opgeleverd over de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controles dan de externe toetsingen van de AFM.
79. De AFM heeft voorts de uitkomsten van de toetsingen van de uitgevoerde wettelijke controles nader geanalyseerd om in kaart te brengen op welke focusgebieden zij relatief de minste en de meeste tekortkomingen heeft geconstateerd en wat de aard is van die tekortkomingen in de als onvoldoende aangemerkte wettelijke controles. De AFM heeft de uitkomsten van die analyses ook vergeleken met die van het voorgaande reguliere onderzoek. De AFM constateert dat de aard van de tekortkomingen vergelijkbaar is met die in het voorgaande reguliere onderzoek en dat de focusgebieden met relatief de meeste tekortkomingen ook vergelijkbaar zijn.

De meest voorkomende tekortkomingen in het onderzoek over 2015 en 2016 en in het onderzoek over 2013 en 2014 zijn:

- onvoldoende de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen getoetst;
- gegevensgerichte werkzaamheden onvoldoende uitgevoerd;
- onvoldoende kritische evaluatie van controle-informatie.



### Conclusies hoofdstuk 3

- a) De leiding van accountantsorganisaties blijkt duidelijk het spoor van de 53 maatregelen te blijven volgen. Eigen oorzakenanalyses blijken hoofdzakelijk door de grootste organisaties te zijn uitgevoerd. Er worden relatief weinig toevoegingen gemaakt aan de oorzaken en maatregelen die in sectordocumenten worden genoemd en met name de grootste organisaties hebben een uitgewerkte veranderaanpak opgesteld. Door de sector wordt aangegeven dat het nog te vroeg is om de effectiviteit van de maatregelen te beoordelen.
- b) Onder de OOB-vergunninghouders herkennen de Big4 zich zeer goed en de Next5 redelijk tot goed in de door de Stuurgroep Publiek Belang genoemde drivers voor controlekwaliteit. De niet-OOB vergunninghouders herkennen zich daarin een stuk minder. Dominante drivers casu quo oorzaken die door de leiding van accountantsorganisaties worden genoemd zijn: teamkennis, procesmanagement en de stabiliteit van het controleteam. De andere drivers worden of niet of minder frequent genoemd. Die constatering heeft betekenis voor de focus die accountantsorganisaties dienen aan te brengen.
- c) De interviews van de Commissie met commissarissen en bestuurders van accountantsorganisaties bevestigen dat de Big4 het verst zijn in het veranderingsproces waarin kwaliteitsverbetering alsmede cultuur- en gedragsverandering centraal staan. De Next5, waarbinnen duidelijke verschillen in beleving en voortgang ten aanzien van dat proces bestaan, volgen op enige afstand. De niet-OOB vergunninghouders zijn veelal duidelijk minder ver in denken en doen, zijn bovendien duidelijk meer op compliance gericht, zien het gehele veranderingsproces vaker als een 'moetje' en zij hebben per saldo meer tijd nodig.
- d) Vanuit het Publiek Belang en het maatschappelijk verkeer bezien betreft fraude – zowel preventie als detectie - een belangrijk onderwerp voor de accountant. De Commissie constateert dat dit onderwerp door bestuurders en commissarissen regelmatig defensief wordt benaderd en dat het nog niet de aandacht krijgt die het nodig heeft. Overigens ervaart het merendeel van de door accountants gecontroleerde OOB-organisaties wel dat de accountant meer aandacht voor fraude heeft.
- e) Medewerkers zoeken naar erkenning voor wat zij goed doen; de 'goeden' lijden voelbaar onder de 'kwaden'. Aanvullend is door medewerkers (maar ook door de leiding van accountantsorganisaties) de behoefte geuit aan een positieve toonzetting in het rapport van de Commissie, dit in verband met het imago van het beroep en uit vrees voor (nog) meer regels.
- f) Medewerkers van accountantsorganisaties en Young Profs erkennen dat er binnen hun organisaties thans sprake is van een nadrukkelijker op kwaliteit gerichte cultuur, maar zij wijzen ook op de angstcultuur die is ontstaan. De cultuurverandering wordt door een deel wel en door een deel niet ervaren, hetgeen mede kan worden verklaard door het al dan niet doorvoeren van mutaties binnen de partnergroep. Het blijkt dat de sector grote moeite heeft te bepalen wat nu kwaliteit is. Zowel de leiding van kantoren als medewerkers waaronder de Young Profs zien het ontbreken van een eenduidige visie op auditkwaliteit als één van de belangrijkste problemen van de sector.
- g) Het beeld over 'waar men staat' is bij de leiding van accountantsorganisaties duidelijk positiever dan onder medewerkers en Young Profs, die aangeven dat compliance en checklisten in de dagelijkse praktijk de boventoon voeren ten opzichte van de ruimte die zij hebben voor het tonen van professional judgment.
- h) Op de werkvloer wordt werkdruk als een probleem ervaren. Binnen accountantsorganisaties zijn daar diverse factoren debet aan, waaronder: onrealistische en te optimistische planningen (waardoor tijdsdruk ontstaat), commerciële, taakstellende, strakke budgetten en capaciteitsproblemen. De werkdruk heeft – binnen alle segmenten - negatieve gevolgen op kwaliteitsaspecten: onvoldoende documentatie, minder controlebewijs, verlaagde professionele oordeelsvorming en vermindering van de professioneel-kritische instelling.
- i) De Commissie komt tot de conclusie dat de 53 maatregelen en andere sectorinitiatieven nog onvoldoende zijn gericht op de hiervoor genoemde factoren en gevolgen. De sector is onvoldoende zichtbaar en aantoonbaar gericht op het nemen van maatregelen en het aanbrengen van waarborgen die tezamen deze factoren en gevolgen adresseren. De Commissie ziet dit dan ook als een belangrijk risico, nu en in de toekomst, zeker indien de druk van buitenaf (van toezichthouders, politiek, belanghebbenden) op termijn zou verminderen.

- j) De situatie op de arbeidsmarkt en de verminderde aantrekkelijkheid van het accountantsberoep zetten extra druk op aspecten zoals de beschikbare capaciteit, tijd, kennis en kritisch vermogen binnen controleteams. Een nakend probleem in de toekomst is dat de bereidheid om binnen accountantsorganisaties ook op de langere termijn werkzaam te blijven binnen en door te groeien naar de hoogste functies, afneemt. Dat kan funest zijn voor de wijze waarop met name de grote accountantsorganisaties zijn ingericht.
- k) Medewerkers en Young Profs hebben duidelijk oog voor de *'wicked problems'*, hetgeen zij niet altijd op gelijke wijze ervaren bij hun topkader. Bovendien zijn zij kritisch op aspecten zoals het verdienmodel, het partnermodel en de hoogte van de partnerbeloning. Dat laatste is overigens niet verwonderlijk gezien het forse verschil tussen de contractuele en betaalde uren (32) van Young Profs en de gewerkte (53) en deels onbetaalde uren die zij maken in het drukke seizoen.
- l) Door accountants gecontroleerde organisaties zijn eveneens kritisch op het verdien- en partnermodel van accountantsorganisaties en op de hoogte van de partnerbeloning. Bovendien verwachten zij een betere verhouding tussen enerzijds de kosten van accountantscontrole en anderzijds de door accountants geleverde kwaliteit en toegevoegde waarde.
- m) De toetsingsresultaten van de NBA en SRA in het segment van de niet-OOB vergunninghouders tonen een positieve trend: minder onvoldoendes. De Commissie plaatst er wel de kanttekening bij dat gesprekken met vertegenwoordigers van niet-OOB vergunninghouders en de NBA/SRA leert dat er binnen dit marktsegment veelal van uit wordt gegaan dat een voldoende of positieve toetsing gelijk staat aan het leveren van kwaliteit. Naar de mening van de Commissie ligt dat genuanceerder. Met name omdat in de huidige toetsingen niet wordt getoetst of accountantsorganisaties hebben voldaan aan de 53 (en eventueel andere noodzakelijke) maatregelen. De gesprekken die de Commissie binnen dit segment heeft gevoerd leiden tot de conclusie dat de niet-OOB vergunninghouders primair op compliance gericht zijn ten aanzien van de 53 maatregelen. Met aanvullende maatregelen of onderwerpen waar (nog) geen dwang achter zit (bijvoorbeeld ten aanzien van de *'wicked problems'* zijn zij nauwelijks of in het geheel niet bezig. De Commissie geeft in overweging om in de NBA-/SRA-toetsingen, expliciet de aspecten die voortvloeien uit rapporten van de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep en de Commissie (zoals: 53 maatregelen, oorzakenanalyses, *'wicked problems'*, veranderaanpak) onderdeel uit te laten maken van het toetsingsproces. Daardoor komen kwaliteitsverbetering, het publiek belang en de verandering van cultuur en gedrag binnen dit segment centraal te staan met als doel deze aspecten daarbinnen steviger te verankeren.

## 4. Het goede doen

In hoofdstuk 2 stond 'het goed doen' centraal. In dit hoofdstuk gaat het om 'het goede doen' en reflecteert de Commissie – mede op basis van de bevindingen in hoofdstuk 3 - op de wijze waarop de sector omgaat met: oorzakenanalyses, 'wicked problems', de verbinding tussen Oorzaken-Maatregelen-Effecten en de invoering van de maatregelen op diverse niveaus (sector, organisatie en individu). Het veranderproces wordt in dit hoofdstuk kort genoemd en vervolgens verder uitgewerkt in hoofdstuk 5.

### 4.1 Het eerste rapport van de Commissie

80. Kort samengevat heeft de Commissie in haar eerste rapport de volgende aanbevelingen gedaan:

- stel deugdelijke(re) oorzakenanalyses op;
- adresseer enkele 'wicked problems' (waaronder het verdien-, business-, partner- en intern verrekenmodel. Maar ook thema's zoals fraude en marktordening/-werking);
- adequate(re) onderbouwing van de 53 maatregelen, door deze te koppelen aan oorzaken en beoogde effecten ('OME');
- verkrijgen van een betere balans tussen maatregelen ten aanzien van de sector en accountantsorganisaties en anderzijds het individu;
- geef het veranderproces op een meer gestructureerde wijze vorm.

81. De Commissie stelde voorts het volgende:

*'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.'*

82. De positieve woorden in hoofdstuk 2 – de sector is ver met de invoering van de 53 maatregelen en er is duidelijk sprake van veranderingsdynamiek – laten onverlet dat naar de mening van de Commissie binnen de accountancysector nog veel dient te gebeuren om te komen tot voldoende waarborgen voor een duurzame cultuur- en gedragsverandering. De Commissie zal haar mening onderbouwen door in te gaan op de wijze waarop de accountancysector de aanbevelingen van de Commissie heeft opgepakt. De bevindingen uit hoofdstuk 3 worden daar eveneens bij betrokken.

### 4.2 Oorzakenanalyses

83. In november 2017 heeft de Stuurgroep Publiek Belang 'Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit' gepubliceerd. Deze analyse is onder leiding van de NBA door de Big4 uitgevoerd en vervolgens gedeeld en afgestemd met de overige OOB-accountantskantoren en de SRA.

In de sectoranalyse wordt een tiental drivers<sup>52</sup> van controlekwaliteit genoemd en is waar mogelijk een link gelegd met 'sectordilemma's'<sup>53</sup>, namelijk:

- 1) Het auditteam is stabiel.
- 2) De portefeuille-omvang en samenstelling is passend.
- 3) De samenstelling van het auditteam is divers en er is onderling voldoende dynamiek.
- 4) De betrokkenheid van partners en senior teamleden is hoog.
- 5) Het auditteam heeft (vaktechnische) kennis van methodologie, NV COS, verslaggevingsstandaarden, de gecontroleerde onderneming en de sector.
- 6) Teamleden hebben een professioneel-kritische houding en kritische oordeelsvorming.
- 7) Er is adequaat procesmanagement.
- 8) Het auditteam voert op cruciale momenten een robuuste dialoog.
- 9) Het auditteam staat kritisch tegenover de door een specialist uitgevoerde werkzaamheden.
- 10) De gecontroleerde organisatie heeft een volwassen interne beheersing.

De Stuurgroep Publiek Belang heeft (eveneens in november 2017) aan deze tien drivers casu quo oorzaken, een elfde punt toegevoegd: onzekerheid over de normstelling.<sup>54</sup>

84. De Big4 hebben een oorzakenanalyse op kantoorniveau opgesteld en gezocht naar aspecten die een positieve dan wel negatieve invloed kunnen hebben op controlekwaliteit. De Commissie plaats echter wel een aantal kanttekeningen en ziet verbeterpunten. Niet limitatief:
- **Het is nog geen sectoranalyse.** De beperking van input tot het Big4-segment maakt dat – in tegenstelling tot hetgeen de titel van het document suggereert – de analyse nog geen sectoranalyse is. Het verdient dan ook aanbeveling dat de analyse van de Big4 wordt verbreed naar een analyse die relevant is voor alle vergunninghouders, rekening houdende met relevante segmentverschillen.<sup>55</sup>
  - **Meer samenhang tussen initiatieven nodig.** De analyse is gericht op het onderwerp drivers van 'controlekwaliteit'. Voor het uitkomen van de hier besproken oorzakenanalyse heeft de Stuurgroep Publiek Belang een green paper over 'Audit kwaliteit' opgesteld.<sup>56</sup> In die paper worden andere invalshoeken (met name het 'multi stakeholdersperspectief') aangaande controle-/auditkwaliteit gepresenteerd dan in de oorzakenanalyse. Dat is verwarrend en strijdig met beginselen zoals integraliteit en consistentie. Het zou dan ook goed zijn indien de Stuurgroep Publiek Belang meer samenhang aanbrengt tussen haar initiatieven.<sup>57</sup>
  - **Koppeling tussen drivers en maatregelen moet versterkt.** De koppeling tussen de drivers van controlekwaliteit en de 53 maatregelen komt op onderdelen gezocht en geforceerd over.<sup>58</sup>

---

52 Zie uitgebreider bijlage 1.

53 De auteurs van de sectoranalyse achten 'sectordilemma's' kennelijk een betere term dan 'wicked problems'. Uit de paragrafen 3.4 en 4.2 van de analyse blijkt echter dat de auteurs grotendeels doelen op hetgeen de Commissie in haar eerste rapportage als 'wicked problems' heeft geïdentificeerd, namelijk: 'Deze thema's sluiten grotendeels aan bij de in 2016 door de Monitoring Commissie Accountancy als 'wicked problems' bestempelde sectordilemma's.'

54 NBA, *Geactualiseerde veranderagenda audit*, november 2017.

55 In dit verband verwijst de Commissie naar de bijlagen 3 (analyse Commissie), 3a (uitvraag Commissie onder een brede groep accountantsorganisaties), 3b (oorzaken genoemd door Werkgroep Toekomst Accountantsberoep) en 3c (oorzaken genoemd door AFM) van haar eerste rapport. Zo zijn in bijlage 3a van het rapport de antwoorden op de uitvraag van de Commissie onder een groot aantal kantoren binnen de sector opgenomen. Die antwoorden tonen een meer divers palet aan oorzaken dan die van de Big4 in de sectoranalyse.

56 NBA, *De definitie van audit kwaliteit*, juni 2017.

57 Het wordt nog verwarrender (en het handelen van de Stuurgroep Publiek Belang wordt nog inconsistenter) indien de white paper inzake kwaliteit in de beschouwing wordt betrokken. Waar de titel van de green paper over kwaliteit namelijk refereert aan het zoeken van een *definitie* van controlekwaliteit, wordt in de white paper over datzelfde onderwerp gesteld dat het komen tot een alomvattende en sluitende definitie van controlekwaliteit 'onwenselijk' zou zijn omdat dat 'namelijk een miskennis zou zijn van enkele wezenlijke kenmerken van de accountant'. En: 'een uitputtende definitie van kwaliteit zou eigenlijk een aanval op de professionaliteit van de accountant zijn en daarmee wellicht averechts werken.'

58 Illustraties hiervan zijn: de uitgebreide controleverklaring (maatregel 4.5) en het uitgebreide rapporteren over controlekwaliteit in het transparantieverlag (maatregel 5.1). Het verband tussen deze maatregelen en het leveren van kwaliteit op dossierniveau, is hooguit indirect van aard. De afstemming van frauderisico's met de Raad van Commissarissen (maatregel 4.4) vormt geen waarborg dat de accountant in de controle beter omgaat met concrete aanwijzingen voor fraude, het onderzoek daarnaar en de afwikkeling ervan.

- **Observaties en aandachtspunten te vrijblijvend.** In de sectoranalyse worden naast de koppeling van drivers aan (een deel van) de 53 maatregelen diverse observaties en aandachtspunten genoemd, die niet concreet worden vertaald naar aanvullende maatregelen en/of aanscherping van regelgeving of wetgeving. Daarmee zijn de observaties en aandachtspunten te vrijblijvend.<sup>59</sup>
- **Onduidelijkheid over het 'hoe'.** De vrijblijvendheid geldt ook voor de tien drivers. Deze zijn opgesteld in de vorm van een 'best practice'. In feite wordt daarmee uitgedrukt *wat* moet gebeuren. Afdoende invulling *hoe* dat concreet moet worden gerealiseerd ontbreekt echter.
- **Ontbrekende drivers.** Het valt op dat veel in de praktijk genoemde en ook wetenschappelijk onderzochte drivers zoals tijdsdruk, budgetdruk en werkdruk in de opsomming ontbreken.<sup>60</sup>
- **Conclusies zijn onvoldoende onderbouwd en geobjectiveerd.** In de analyse worden *en passant* stevige, maar onvoldoende deugdelijk onderbouwde conclusies getrokken ten aanzien van de '*wicked problems*'.<sup>61</sup> Bovendien betreft het een analyse vanuit de sector; de framing van die analyse wordt niet geobjectiveerd door onafhankelijke derden.
- **Wicked problems onvoldoende in analyse betrokken.** Naar de mening van de Commissie blijft in de sectoranalyse onderbelicht dat de genoemde drivers (sterk) kunnen worden beïnvloed door de problematiek van de '*wicked problems*' die op een defensieve en selectieve wijze in de sectoranalyse zijn betrokken.

85. De Stuurgroep Publiek Belang geeft aan dat haar notitie '*nadrukkelijk geen eindpunt*' betreft. Volgens haar is sprake van een iteratief proces en in hoofdstuk 5 van de notitie van de Stuurgroep worden dan ook enkele vervolgstappen aangekondigd. De Commissie deelt de mening van de Stuurgroep: de huidige notitie is zeker geen eindpunt en de oorzakenanalyse behoeft continu verbetering. De Commissie heeft beoogd met de kanttekeningen en verbeterpunten enige input te geven voor een volgende versie van de (sectorbrede) oorzakenanalyse.

#### 4.3 Wicked problems

##### *Agendering 'wicked problems' in het eerste rapport van de Commissie*

86. De Commissie heeft in het rapport *Veranderen in het Publiek Belang* geconstateerd dat de accountancysector bij het benoemen van de oorzaken van de problematiek waarmee zij te kampen heeft, bepaalde relevante oorzaken '*onvoldoend*' en '*onvoldoende diepgaand*' heeft betrokken. Daaronder een aantal zogeheten '*wicked problems*'. De Commissie heeft '*wicked problems*' als volgt gedefinieerd: '*Problemen, vraagstukken, onderwerpen of thema's die zeer moeilijk of niet bespreekbaar dan wel oplosbaar zijn*'.

De Commissie heeft in haar eerste rapportage aangegeven dat de '*wicked problems*' mede voortkomen uit de antwoorden en opmerkingen die de Commissie ontving naar aanleiding van de uitraag, de rondetafelbijeenkomsten en interviews in 2016. De Commissie constateerde dan ook dat de door haar genoemde '*wicked problems*' leven bij belanghebbenden en daarmee binnen het maatschappelijk verkeer.

59 Een voorbeeld betreft het volgende aandachtspunt: '*De sectoranalyse heeft geen aanvullende bevindingen opgeleverd ten aanzien van de risico's omtrent continuïteit en laat zien dat het van belang is om verdere stappen te realiseren als het gaat om de rol van de accountant bij fraude*.' Maar welke stappen dat dan zijn, blijft ten aanzien van dit aandachtspunt ongewis.

60 Zie bijvoorbeeld het in het vorige hoofdstuk aan de orde gestelde door de Young Profs in samenwerking met Nyenrode Business Universiteit uitgevoerde onderzoek.

61 Zo wordt gesteld ten aanzien van:

- **de multidisciplinaire organisatie:** '*Samenvattend blijkt uit de in de sectoranalyse betrokken oorzakenanalyses niet dat de multidisciplinaire organisatie een negatieve invloed heeft op controlekwaliteit. Integendeel, de mogelijkheid om diverse specialisten in te zetten lijkt eerder een positieve invloed te hebben op kwaliteit.*';
- **het partnermodel:** '*Het opereren in een marktomgeving zet partners aan tot het bevorderen van reputatie, innovatie en efficiency.*';
- **het verdienmodel:** '*Uit de gedeelde oorzakenanalyses blijkt dat controleteams zich doorgaans door de accountantsorganisatie voldoende gesteund voelen om onaangename boodschappen te geven en de rug recht te houden. Uit geen van de analyses blijkt dat het feit dat de gecontroleerde organisatie tevens opdrachtgever is, reden is geweest om concessies te doen aan kwaliteit.*'  
In deze voorbeelden gaat het eerder om meningen (van de Big4 en/of de Stuurgroep Publiek Belang) dan om vastgestelde en vaststaande feiten.

In het rapport van de Commissie zijn de volgende voorbeelden genoemd:

- de effecten van het verdien- en businessmodel op cultuur en gedrag 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;
- 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;
- 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.

Daarbij heeft de Commissie het volgende aangegeven: *'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.'*

Voorts stelde de Commissie: *'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>62</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.'*

### **De accountancysector heeft de 'wicked problems' (te) defensief ontvangen**

87. Na het uitkomen van het eerste rapport van de Commissie (op 1 november 2016) heeft een deel van de beroepsgroep vooral defensief gereageerd op de agendering van de 'wicked problems', onder meer door aan te geven:

- 'dat deze toch niet oplosbaar' zijn;
- 'dat inbreken op bestaande modellen niet nodig was';
- 'dat het benoemen van de problemen verder ging dan het monitoren van de invoering van de 53 maatregelen';
- 'dat de sector voorlopig wel genoeg had aan de 53 maatregelen';

of woorden met een gelijke strekking.

---

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



Voorts viel op dat diverse vertegenwoordigers vanuit de sector de term *'wicked problem'* uit de weg gingen. Zo sprak de NBA in de reactie op het rapport over *'complexe en gecompliceerde vraagstukken'*. In andere reacties werd gesproken over *'dilemma's'* of *'sectordilemma's'*. De Stuurgroep Publiek Belang stelde in 2017 een *Veranderagenda* op, waarmee – aldus een stuurgroeplid – de deur werd geopend naar *'netelige kwesties'*.

De Commissie constateert dat problemen niet minder groot worden als je deze een andere omschrijving of naam geeft. Het gaat de Commissie ook niet om de benaming. Waar het wél om gaat is dat de accountancysector de *'defensive stage'* volgens het vijf fasen model van Zadek (*'It didn't happen'* en: *'It's not our job to fix that'*)<sup>63</sup> definitief verlaat en de bereidheid toont op constructieve wijze te spreken over de geagendeerde thema's. Bijvoorbeeld door te tonen schadelijke prikkels in bestaande modellen en werkwijzen te identificeren en weg te nemen (dát is namelijk de essentie waarover de discussie moet gaan), waarbij wordt gewerkt vanuit een duidelijke, realistische en evenwichtige visie op de genoemde onderwerpen.

88. De aanvankelijke defensieve en afwachtende houding ten aanzien van het aanpakken van (een aantal van) de *'wicked problems'* heeft een deel van de sector inmiddels achter zich gelaten door een bijdrage te leveren aan de uitwerking van de *Veranderagenda* van de sector. Daarmee bereikt dat deel van de sector de *'compliance stage'*<sup>64</sup> en wordt – in de woorden van Zadek – een bijdrage geleverd aan hetgeen onontkoombaar is. Het gaat bij dat deel van de sector primair om de Big4-accountantsorganisaties en het deel van de Next5-kantoren dat een bijdrage aan de Stuurgroep Publiek Belang levert. Daarnaast nemen daaraan ook een vertegenwoordiger van de SRA en een lid van de werkgroep niet-OOB organisaties deel; van de accountantsorganisaties die zij vertegenwoordigen neemt de Commissie overigens nauwelijks activiteiten en betrokkenheid waar als het gaat om de *'wicked problems'*.<sup>65</sup> Zoals hierna zal worden aangegeven, raken de *'wicked problems'* wel degelijk ook de niet-OOB organisaties en zij dienen zich op dit punt dan ook nadrukkelijker en zichtbaarder in te spannen.
89. De Commissie heeft in haar eerste rapport gesteld dat binnen de sector *'duidelijk en krachtig leiderschap'* wordt geleverd bij de aanpak van deze problematiek van de beroepsorganisaties én van accountantsorganisaties. Een deel van de sector (met name binnen het niet-OOB segment) lijkt echter van mening dat de *'wicked problems'* vooral problemen betreffen die door de beroepsorganisatie NBA moeten worden opgepakt. Niets is echter minder waar. Elke accountantsorganisatie dient zich immers – wanneer zij de wettelijke taak uitoefenen en/of het publiek belang dienen – de vraag te stellen of hun verdienmodel, businessmodel, partnermodel en/of intern verrekenmodel schadelijke prikkels bevat(ten). Zoals ook iedere accountantsorganisatie een balans moet vinden tussen cliëntbelang en publiek belang; dat kan de NBA als beroepsorganisatie of een Stuurgroep immers niet voor hen doen. Bij alle accountantsorganisaties speelt het fraudevraagstuk en dient kwaliteit te worden geleverd. Accountantsorganisaties opereren in een competitieve markt waarin marktordening en marktwerking invloed heeft. Kortom: de *'wicked problems'* dienen integraal onderdeel te zijn van de veranderaanpak van accountantsorganisaties, maar ook in de dagelijkse praktijkvoering.

De *'wicked problems'* vergen visie, beleid, leiderschap en daadkracht van bestuurders – en waar aanwezig: commissarissen en andere toezichthouders – van accountantsorganisaties. Het zijn problemen die juist daar bediscussieerd behoren te worden, waarbij de vraag aan de orde moet komen: wat betekenen deze problemen voor mij en mijn organisatie? Het antwoord op deze vraag zal leiden tot een (op onderdelen) gedifferentieerde aanpak die passend is voor de eigen organisatie.

---

63 Zie hetgeen over het model van Zadek in hoofdstuk 1 is opgenomen.

64 Idem.

65 Dit wordt vermoedelijk verklaard door het feit dat bij de niet-OOB organisaties het accent met name ligt op de samenstelpraktijk, hetgeen hen maakt tot andersoortige organisaties met andersoortige cliënten dan bij de (OOB-)organisaties die primair controlecliënten bedienen het geval is.

Met andere woorden: een bijdrage leveren aan het bespreken en verkleinen van *'wicked problems'* vergt meer dan het centraal aansturen van veranderingsprocessen, het schrijven van beleidsnotities en actieplannen, het (laten) uitvoeren van wetenschappelijk onderzoek en het op centraal niveau organiseren van (studie- en discussie-)bijeenkomsten. De Commissie wijst dan ook nadrukkelijk op de eigen verantwoordelijkheid – naast het eventueel leveren van een bijdrage aan sectorbrede initiatieven – die accountantsorganisaties behoren te dragen, praktiseren en tonen. Bij hen ligt de primaire verantwoordelijkheid voor de uitvoering van benodigde veranderingsprocessen en zij dragen daarom medeverantwoordelijkheid voor het in de praktijk oplossen van (*'wicked'*) problemen.

### *Intermezzo: nadere uitwerking theorie en kader 'wicked problems'*

90. Alvorens in te gaan op de opvolging van de *'wicked problems'* door de accountancysector, staat de Commissie kort stil bij theorie en kader van *'wicked problems'*. Een *'wicked problem'* is een lastig en onoverzichtelijk vraagstuk dat nooit af of opgelost is en niet één persoon of instantie heeft de macht, de autoriteit of het vermogen het op te lossen.<sup>66</sup>

*'Wicked problems'* leert men pas kennen door ze te onderkennen en door zich ermee in te laten. Ze kunnen niet worden opgelost door een projectmatige oplossing te bedenken. Dit betekent dat een zogenaamde *'evidence based'*-aanpak (het op basis van wetenschappelijk onderzoek plegen van een interventie met een grote kans van slagen) niet opgaat. Goede of foute oplossingen zijn niet vooraf meteen duidelijk. Een *'wicked problem'* is hiervoor te grillig, te groot en te ingewikkeld om in een dergelijk kader te kunnen worden gevat. Daarom wordt bepleit dat *'wicked problems'* een benadering vragen van *'design thinking'*. Kenmerken daarvan zijn dat het probleem open tegemoet wordt getreden en dat men buiten bestaande kaders durft te denken en te treden. Een manier om hiermee om te gaan is een *'wicked problem'* te benaderen met behulp van de dilemma-theorie en -methodologie.<sup>67</sup> Daarbij wordt het 'grote probleem' opgeknipt in 'kleinere deeldilemma's', die stuk voor stuk kunnen worden doordacht, besproken en aangepakt. Het gaat dan om het telkenmale bepalen welke paren van ogenschijnlijk botsende en elkaar uitsluitende waarden, belangen of principes in het spel zijn.

Voorbeelden van dilemma's met een bepalende werking in vele actuele vraagstukken zijn: globalisering versus lokalisering, standaardisatie versus maatwerk, evolutie versus revolutie, autonomie versus sturing, zelfregulering versus extern toezicht en mensgericht versus resultaatgericht.

91. Individuen en groepen hebben moeite om effectief met dilemma's om te gaan. Een dilemma vraagt om het vermogen om twee op het eerste gezicht botsende perspectieven en waarden tegelijkertijd voor ogen te houden. Daar blijkt een sterke geneigdheid om de spanning tussen de beide polen van het dilemma als onoplosbaar te zien. Alsof een keus voor één van de twee gemaakt moet worden. Dit zou echter een op een denkfout berustende valse keuze zijn. Het is immers niet zo dat *global* per definitie ten koste zal gaan van *local* of dat het versterken van extern toezicht het einde inluidt van zelfregulering. Het denken dat een keuze dient te worden gemaakt, dreigt vervolgens onze houding, denken en gedrag te bepalen. De dilemma-theorie roept op om uit de valstrik van de *of-of* benadering te blijven. Bij een dilemma zijn beide polen van belang. Hoe kunnen beide polen worden recht gedaan en elkaar versterken? Hoe bijvoorbeeld vindt men de optimale balans tussen het bevorderen van zelfregulering en het sterker worden onder extern toezicht? Hoe hoog scoort een organisatie op een schaal van 0-10 op zelfregulering, en hoe hoog op een schaal van 0-10 op extern toezicht? Het optimale punt is vervolgens niet statisch maar dynamisch: het moet regelmatig worden geijkt.

66 In haar eerste rapport omschreef de Commissie het als volgt: *'Wicked problems zijn problemen, vraagstukken, onderwerpen of thema's die zeer moeilijk of niet bespreekbaar dan wel oplosbaar zijn.'*

67 Zie voor een uitwerking van dilemmatheorie en -methodologie bijvoorbeeld: Hampden, Turner en Trompenaars, *Building Cross-Cultural Competence*, Yale University Press, 2000.



### Opvolging 'wicked problems' door accountancysector (algemeen)

92. Hierna zal de Commissie de in haar eerste rapport genoemde 'wicked problems' stuk voor stuk belichten. Voorafgaand worden enkele toelichtende opmerkingen gemaakt. Ten eerste: in haar eerdere rapport heeft de Commissie nadrukkelijk aangegeven (nog) geen standpunt in te nemen ten aanzien van de uitwerking van de 'wicked problems', maar deze te agenderen in verband met het zoeken naar structurele oplossingen. Toentertijd (oktober 2016) was de doelstelling van de Commissie de problematiek eerst bespreekbaar te maken. Door de defensieve reactie die de sector ten aanzien van de door de Commissie geagendeerde problematiek<sup>68</sup> heeft getoond, is die doelstelling slechts ten dele gehaald.
93. Een duidelijk voorbeeld van de defensieve reactie vanuit de sector op het daadwerkelijk bespreekbaar maken van een 'wicked problem' en de uitsplitsing daarvan in (deel)dilemma's betreft de door de Stuurgroep Publiek Belang opgestelde Green Paper *Structuurmodellen Accountancy*. Kern daarvan is (1) dat oorzakelijke verbanden tussen structuurmodellen en tekortkomingen in kwaliteit niet zijn aangetroffen; (2) dat alternatieve modellen gepaard gaan met nieuwe risico's en onduidelijke impact. Wat de Stuurgroep echter heeft nagelaten is het in de volle breedte agenderen en bespreken van de door de Commissie onderkende vraagstukken ten aanzien van het verdien-, business-, partner- en intern verrekenmodel (bijlage 4 rapport *Veranderen in het publiek belang*, pagina 66-68). Weliswaar zijn enige risico's met betrekking tot die modellen geïdentificeerd en worden de getroffen maatregelen daaraan gekoppeld, maar dat is naar de mening van de Commissie niet diepgaand genoeg. De Commissie heeft namelijk met name aanbevolen de schadelijke prikkels te identificeren en deze weg te nemen. De Commissie staat daarin niet alleen. Zo stelt de AFM in de consultatie op de green paper *Structuurmodellen Accountancy*, het volgende:<sup>69</sup> *'Wettelijke controles worden uitgevoerd in een systeem met inherente prikkels om boven het publiek belang andere belangen centraal te stellen, zoals commerciële of eigen belangen. Deze inherente prikkels volgen onder andere uit het feit dat de accountant wordt betaald door de onderneming waarvan hij de jaarrekening controleert (i.e. het verdienmodel), het feit dat de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controle onvoldoende zichtbaar is en het bedrijfsmodel van de accountant.'*
- Op het punt van de 'schadelijke prikkels' heeft de Stuurgroep Publiek Belang zich nauwelijks, althans onvoldoende gericht. Bovendien bestaan er verschillen in de problematiek van de diverse modellen tussen de diversen segmenten in de sector. Door de problematiek niet in de volle breedte te agenderen en te bespreken, blijft het risico van schadelijke prikkels in en samenhangend met de huidige modellen bestaan.
- Bovendien: door tegenover huidige modellen (bijvoorbeeld: de combinatie binnen een organisatie van controle- en adviesdiensten) een sterk tegengesteld model te plaatsen en die te bespreken (bijvoorbeeld: *audit only*), worden door de Stuurgroep de met de modellen samenhangende 'wicked problems' en deeldilemma's geen recht gedaan. Nog los van het feit dat de Commissie geen pleidooi heeft gehouden voor de 'audit only firm', bevordert het karakteriseren van het probleem als een keuze tussen twee uiterste polen (namelijk: status quo of een tegengesteld uiterste) niet het zoeken en vinden van deeloplossingen om het 'wicked problem' kleiner, beheersbaarder en minder risicovol te maken. De sector moet ervoor waken niet de eerdergenoemde denkfout te maken een (valse) keuze uit de twee polen te moeten maken.
94. Ten tweede merkt de Commissie op dat de accountancysector, met name vanuit de Stuurgroep Publiek Belang met ondersteuning van de *Foundation for Auditing Research* (FAR), op zoek lijkt de 'wicked problems' aan te pakken en op te lossen met behulp van wetenschappelijk bewijs. Dergelijk onomstotelijk bewijs is echter niet aanwezig: anders zou er geen sprake zijn van een 'wicked problem'. Een deel van een dergelijk probleem is juist dat (sluitend) wetenschappelijk bewijs vooralsnog niet voorhanden is, bestaand bewijs

68 De Commissie heeft de problematiek weliswaar geagendeerd, maar deze is niet nieuw en is ook niet voor het eerst genoemd. Aan de verschillende 'wicked problems' ligt meer dan genoeg literatuur ten grondslag om deze problemen serieus te nemen.

69 AFM, *reactie op consultatie green paper Structuurmodellen Accountancy*, 30 maart 2018.

tegenstrijdigheden vertoont, gedateerd is, niet-passend op het probleem of methodologische gebreken toont. Overigens valt het de Commissie op dat de Stuurgroep Publiek Belang op onderdelen juist bewijs aandraagt dat dergelijke gebreken toont; dit ter schraging van ingenomen standpunten.

Daarnaast heeft de Commissie geconstateerd dat diverse (beleids)maatregelen, voorstellen en opvattingen (waaronder die van de Commissie) die de accountancysector raken, vanuit deze sector en door sommige wetenschappers worden bekritiseerd omdat die maatregelen, voorstellen en opvattingen niet wetenschappelijk zouden kunnen worden onderbouwd.<sup>70</sup> Daarbij wordt regelmatig verwezen naar wetenschappelijk onderzoek dat dergelijke maatregelen, voorstellen of opvattingen relativeert. Nog los van het feit dat het wetenschappelijk onderzoek waarnaar wordt verwezen geen sluitend of overtuigend bewijs levert, constateert de Commissie dat de verwijzingen naar dergelijk onderzoek regelmatig selectief en incompleet zijn, gebaseerd zijn op soms verouderd of louter buitenlands onderzoek dat bovendien niet altijd aansluit op de huidige context en feitelijke situatie in Nederland. De Commissie beveelt dan ook aan dat de Stuurgroep in het vervolg streeft naar een bredere, evenwichtigere en objectievere weergave van (wetenschappelijk) onderzoek waarbij de daaraan klevende beperkingen ook nadrukkelijk worden belicht.

95. De genoemde twee, algemene opmerkingen maken dat de Commissie van mening is dat het binnen en buiten de accountancysector bespreekbaar maken van de *'wicked problems'* en het opknippen daarvan in deelproblemen en (deel)dilemma's nog flinke verbetering behoeft teneinde tot structurele en dus duurzame oplossingen binnen de accountancysector te komen. Naar de mening van de Commissie dient de sector in deze de handschoen nadrukkelijker op te pakken teneinde wezenlijke problematiek die speelt ten aanzien van de sector – en die buiten de sector zijn en worden gesignaleerd – inzichtelijker te maken en via het wegnemen van schadelijke prikkels te verkleinen.

#### A) Verdien- en businessmodel

96. In de green paper *Structuurmodellen Accountancy*<sup>71</sup> geeft de Stuurgroep Publiek Belang de volgende (beperkte) duiding aan het probleem ten aanzien van het verdienmodel: *'de accountantsorganisatie wordt betaald door de gecontroleerde organisatie'*. Tevens noemt de Stuurgroep een aantal risico's. Bijvoorbeeld ten aanzien van: het met de opdrachtgever in gesprek gaan over (uitstel van) deadlines en meerwerk, een grote focus op het financiële belang en een onvoldoende kritische houding van de accountant. Daarnaast wordt genoemd dat de governance en interne beheersing van de gecontroleerde organisatie kan tekortschieten. Voorts stelt de Stuurgroep dat diverse maatregelen zijn genomen om de risico's te verkleinen, waarbij de belangrijkste maatregel zou zijn dat een goed functionerende audit commissie een leidende rol heeft bij de selectie en benoeming van de accountant en de monitoring van zijn functioneren.

De Stuurgroep noemt als alternatief verdienmodel het uitvoeren van wettelijke controles door de overheid. Ook hier worden risico's genoemd: kwaliteitsrisico's ten aanzien van de benodigde kennis, door een gebrek aan marktwerking zouden mogelijk beperktere prikkels bestaan voor innovatie, efficiency en kwaliteit; de controle bij grotere organisaties met buitenlandse vertakkingen zou capaciteitsproblemen kunnen opleveren en ook zou de overheid met aansprakelijkheids- en claimrisico's worden geconfronteerd.

97. De Stuurgroep zet als businessmodel de huidige situatie van de 'multidisciplinaire organisatie' tegenover het alternatief 'audit only'. Daarbij wordt onder meer gesteld dat het huidig model van samenwerking binnen één organisatie niet leidt tot lagere kwaliteit en dat uit wetenschappelijk onderzoek niet zou blijken dat het huidige model een negatieve invloed heeft op controlekwaliteit. Net als bij het verdienmodel wijst de Stuurgroep op allerlei maatregelen die zijn getroffen om risico's van de samenwerking tussen controlerend accountants te verkleinen.

---

70 Zie bijvoorbeeld de green paper *Structuurmodellen Accountancy*: '(...) op basis van het bestaande wetenschappelijk onderzoek wordt weinig steun gevonden voor de stelling dat de combinatie van controle en advies op klantriveau een negatieve invloed heeft op controlekwaliteit.'

71 NBA, *Structuurmodellen accountancy*, december 2017.

Het alternatieve 'audit only'-model wordt door de Stuurgroep gezien als een model met nieuwe risico's. Bijvoorbeeld hogere kosten, dalende controlekwaliteit en voorts zou een kleinere schaal de investeringscapaciteit van accountantsorganisaties aantasten.

Overkoepelend voor alle door de Stuurgroep besproken alternatieve modellen wordt als bezwaar aangedragen dat die alternatieven internationaal niet gangbaar zijn, waardoor aanpassingen vergaande implicaties voor Nederlandse accountantsorganisaties zouden hebben, hetgeen *'ten koste kan gaan van het internationale gelijke speelveld, welke voor het vestigingsklimaat in de open economie juist van groot belang is'*.

98. De Commissie heeft met belangstelling kennisgenomen van de green paper en de visie van de Stuurgroep Publiek Belang. De Commissie zou echter in de volgende fase ook graag een bespreking door de Stuurgroep zien van de in haar eerste rapport<sup>72</sup> genoemde en thans aangescherpte met het verdien- en businessmodel samenhangende onderwerpen. Dit specifiek gericht op het benoemen en wegnemen van schadelijke prikkels.

Het gaat om onderwerpen zoals:

- de op winst gerichte ondernemingscultuur binnen accountantsorganisaties. Hier zou bijvoorbeeld op basis van casuïstiek kunnen worden onderzocht, met als doel ervan te leren en te verbeteren, in hoeverre de winstgerichtheid een rol heeft gespeeld in controles waarvan achteraf is gebleken dat het mis is gegaan;
- aanvullend kan worden onderzocht in hoeverre de op winst gerichte cultuur invloed heeft op sturing ten aanzien van resultaat, partnervergoeding en leverage;
- maar ook: de ontwikkeling de afgelopen 20 jaar van de partnervergoeding ten opzichte van het gemiddeld medewerker salaris;
- en: leiden periodes van afnemende winsten al dan niet tot bezuinigen en zo ja: waarom, waarop en op welke gronden?;
- welke rol speelt het afgesproken controlebudget als sturingsmechanisme binnen accountantsorganisaties en welke aanpassingen en verbeteringen zijn daarin mogelijk, wenselijk en/of noodzakelijk?;
- op welke wijze wordt in de praktijk omgegaan met tijdsdruk, budgetdruk en werkdruk;
- op welke wijze wordt in de praktijk met budgetoverschrijdingen en deadlines omgegaan?;
- bestaan binnen de multidisciplinaire organisatie spanningsvelden en cultuurverschillen tussen enerzijds de accountantstak en anderzijds de adviesorganisatie, en zo ja: welke waarborgen zijn daarvoor noodzakelijk?;
- ontstaan er al dan niet schadelijke prikkels in de MKB-praktijk indien accountants zowel controle- als adviesdiensten aan dezelfde cliënt leveren?

## **B) Partner- en intern verrekenmodel**

### **Partnermodel**

99. Ook bij het partnermodel valt hetzelfde patroon waar te nemen: (1) de Stuurgroep betoogt dat er waarborgen bestaan ten aanzien van het huidige model; (2) een alternatief model, waaraan vooral risico's zouden kleven, wordt als tegenhanger neergezet; (3) de conclusie is dat het huidige model kan voortbestaan.
100. De Commissie acht dit niet de juiste manier om met de *'wicked problems'*, en meer specifiek met het huidige partnermodel (en de daarmee samenhangende schadelijke prikkels), om te gaan. Ook hier wordt verwezen naar bijlage 4 (alsmede de genoemde bullet points inzake het partnermodel) in het eerste rapport van de Commissie.
- Daarnaast wordt verwezen naar de recent door de Financial Reporting Council in het Verenigd Koninkrijk opgeworpen discussie over onder meer het partnermodel. Voorts heeft de Commissie in de gesprekken met de Raden van Commissarissen van enkele OOB-organisaties bemerkt dat bij de grote kantoren intern wel degelijk discussie is over het huidige partnermodel. In ieder geval meer en gericht dan nu blijkt uit de

---

<sup>72</sup> Zie met name bijlage 4 van het rapport *Veranderen in het Publiek Belang*.

green paper *Structuurmodellen accountancy*. Er is op dit terrein door de Commissie met andere woorden meer dynamiek waargenomen dan uit de green paper blijkt.

101. In de green paper *Structuurmodellen Accountancy* wordt gesteld: *'Bestaand wetenschappelijk onderzoek laat geen duidelijke negatieve relatie zien tussen het gangbare partnermodel en de kwaliteit van de wettelijke controle.'* Deze zinsnede illustreert de insteek die door de Stuurgroep Publiek Belang in de green paper is gekozen en die kenmerkend is voor de aanpak van de *'wicked problems'*. De Commissie is echter van mening dat deze insteek vooral uitgaat van bestaande situaties en modellen en dat – indien je voor zo'n insteek kiest – het daarbij niet louter zou moeten gaan om de vraag of er al dan niet sprake is van 'negatieve relaties'. Het is namelijk ook goed om te kijken of alternatieve situaties, modellen en maatregelen positieve effecten tegen schadelijke prikkels (kunnen) hebben en/of een betere waarborg vormen tegen schadelijke prikkels.<sup>73</sup>
102. Per saldo is de Commissie van mening dat het onderwerp partnermodel beter dient te worden besproken en meer diepgang en verdieping verdient. Bijvoorbeeld door de voor- en nadelen van andere modellen dan het traditionele partnermodel meer aandacht te geven.<sup>74</sup> Maar ook door dieper in te gaan op de in de green paper *Structuurmodellen Accountancy* genoemde beperkingen van het gangbare partnermodel.<sup>75</sup> Daarbij past het niet louter vast te stellen dat er beperkingen zijn; waar het om gaat is het beantwoorden van de vraag of de beperkingen zodanig zijn dat deze dienen te leiden tot het treffen van extra waarborgen en maatregelen.
103. Een ander aspect van het partnermodel betreft de wijze waarop invulling wordt gegeven aan de 'meester/gezelschap'-relatie en de wijze waarop wordt omgegaan met het organisatiespecifiek vaststellen van passende doelstellingen op het gebied van de te hanteren *leverage*, teamdoelstellingen en noodzakelijke investeringen in innovatie en opleidingen.

Op het gebied van de interne kwaliteitstoetsingen en Opdrachtgerichte Kwaliteitsbeoordeling (OKB) blijkt dat binnen de partnership, partners regelmatig elkaars dossiers controleren. De vraag of dit tot een optimalisering van de toetsresultaten leidt of tot een risico op het afdekken van elkaars fouten, betreft eveneens een belangrijke vraag bij de beoordeling van het partnermodel.

Een geheel ander aspect is de vraag welke financiële buffers binnen een partnerorganisatie (moeten) worden aangehouden.<sup>76</sup> Worden de winsten die worden behaald (nagenoeg) geheel uitgekeerd of worden er adequate voorzieningen getroffen voor innovatie, investeringen, boetes, aansprakelijkstellingen of onzekerheden in de toekomst? Wie bepaalt de omvang van dergelijke buffers?

Voorts blijkt uit de ronde tafelbijeenkomst over de structuurmodellen dat sommigen een discussie over de

---

73 Zie in soortgelijke zin de reactie van Eumedion op de green paper *Structuurmodellen Accountancy*: *'Verder valt het Eumedion op dat in het green paper vooral de tekortkomingen en risico's van de alternatieve structuurmodellen zijn belicht. Hierdoor lijkt het stuk al voor te sorteren op de conclusie dat het huidige model moet worden behouden. Wat ons betreft had dit kunnen worden voorkomen door in het green paper te beginnen met de vraag welke structuur het beste zou passen bij de taakopdracht van een accountantskantoor als deze helemaal opnieuw ingericht zou mogen worden, dus los van de bestaande situatie. Een dergelijke aanpak zou er aan kunnen bijdragen dat met een open vizier wordt gekeken naar mogelijke varianten en verfijningen van alternatieve structuurmodellen, waarmee de onafhankelijke positie van de controlerend accountant wordt verstevigd, de kwaliteit van de controle wordt vergroot en het vertrouwen in de accountancysector wordt hersteld.'*

74 In de green paper *Structuurmodellen Accountancy* wordt slechts kort gerefereerd aan 'hybride partnermodellen', zoals het werknemerschap in dienst van een BV of een structuur waarin aandelen zijn gecertificeerd en de zeggenschap ligt bij een stichting. Het verdient aanbeveling dergelijke, alternatieve modellen nadrukkelijker in de analyses te betrekken.

75 Daarbij refereert de Stuurgroep Publiek Belang aan: Greenwood & Empson, *The professional partnership: relic or exemplary form of governance?*, Organization Studies.

76 Zie in internationaal verband ook het recente actieplan (2018/2019, *Audit Firm Monitoring Approach*) van de Financial Reporting Council (FRC). Daarin is opgenomen dat door de FRC als een van de vijf aspecten in de beoordeling van accountantsorganisaties zal worden

hoogte van het partnerinkomen in de green paper missen. Zo stelt hoogleraar Gortemaker: *'Zo'n gevoelig punt kun je niet aan ontkomen.'* Vanuit de Young Profs is gesteld: *'Als Young Profs vinden we een inkomen van zes ton per partner moeilijk uit te leggen. Als daar een cap op komt kan er meer geld worden gestoken in noodzakelijke investeringen.'*<sup>77</sup>

### **Intern verrekenmodel**

104. In de green paper wordt ingegaan op drie van de vier aspecten die de Commissie nadrukkelijk heeft benoemd. De drie aspecten zijn het verdienmodel, het businessmodel en het partnermodel. De Commissie wijst nadrukkelijk ook op de noodzaak om de schadelijke prikkels in het intern verrekenmodel te benoemen en maatregelen te treffen om deze schadelijke prikkels te mitigeren.

De Commissie noemt als voorbeelden een drietal aspecten waarbij (schadelijke) prikkels een negatieve rol kunnen spelen:

- hoe verdeel je de kosten en opbrengsten van de diverse geledingen (accountancy, advies, fiscaliteit) binnen een multidisciplinaire organisatie? Welke discussies spelen daarbij en op welke wijze kunnen die de kwaliteit raken?
- in de controle spelen vraagstukken waarvoor binnen het controleteam geen deskundigheid voorhanden is. Daarom dienen intern specialisten te worden ingehuurd. Op welke wijze wordt daarmee omgegaan indien hun kosten niet in het budget zijn opgenomen?
- in het kader van een groepscontrole worden op centraal niveau met de cliënt afspraken gemaakt over de controlefee. Op welke wijze wordt deze verdeeld tussen de diverse onderdelen van de (internationale) netwerkorganisatie en hoe wordt (1) iedereen tevreden gehouden met betrekking tot de hoogte van het per onderdeel beschikbare budget; (2) geborgd dat door ieder onderdeel de juiste kwaliteit wordt geleverd, ook indien zij vinden dat ze te weinig budget krijgen voor de uit te voeren werkzaamheden?

### **C) Balans cliëntbelang en publiek belang**

105. De Commissie verwijst naar bijlage 4 van haar eerste rapport en constateert dat de sector (nog) geen speerpunt heeft gemaakt van dit *'wicked problem'*. Bij de Commissie staat dit onderwerp echter onverminderd op de radar. De Commissie wijst in dit verband nog op de volgende woorden van de Minister van Financiën, die eveneens verwijst naar het zoeken van de juiste balans tussen diverse belangen:<sup>78</sup>

*'Voor zover accountantsorganisaties wettelijke controles verrichten dienen zij ook een publiek belang. Gelet op deze bijzondere positie is in aanvulling op de taakomschrijving voor raden van commissarissen in het BW voor organen belast met het interne toezicht bij accountantsorganisaties in de belangenafweging een expliciete plaats gegeven aan het publiek belang om de kwaliteit van wettelijke controles te borgen. Dit publieke belang dient nadrukkelijk in acht te worden genomen door het orgaan belast met het interne toezicht. Het zou in strijd komen met de regeling in het BW en de algemene corporate governanceleer in Nederland als zou worden bepaald dat de leden van het orgaan belast met het interne toezicht zich alleen dienen te richten naar het publiek belang, of het publiek belang in alle gevallen dienen te laten prevaleren. Het is aan het orgaan belast met het interne toezicht om alle in het concrete geval te onderkennen betrokken belangen af te wegen. Daarbij past niet een algemene norm dat een orgaan één van de betrokken belangen dient te laten prevaleren. Een belangenafweging in het concrete geval zal vereist zijn.'*

Onderdeel van het zoeken naar de juiste balans is het benoemen van uitgangspunten, criteria, *'bad & best practices'* en moresprudentie dienaangaande.

---

gekeken naar *'business models and financial soundness'*.

77 [www.accountant.nl](http://www.accountant.nl), Schweppe, M., *Rondetafel structuurmodellen: niet alleen zwart-wit*, 29 maart 2018.

78 Minister van Financiën, *Reactie schriftelijk overleg besluit aanvullende maatregelen accountantsorganisaties*, 19 maart 2018.

De Commissie herhaalt daarbij de voorbeelden van bespreekpunten als genoemd in haar eerste rapport, namelijk:

- 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, Econcern, Landis, Vestia en voorbeelden uit de MKB-praktijk);
- 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.

#### D) Het fraudevraagstuk

106. Ook op dit punt kan de Commissie kort zijn: de sector heeft het – maatschappelijk gezien uiterst relevante - probleemgebied fraude onvoldoende progressie geboekt. Daarmee blijft er, zoals de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep ruim 3,5 jaar geleden ook al constateerde – sprake van een *'halfslachtige benadering'* van het fraudevraagstuk. Met name heeft de sector blijkens de antwoorden op de uitvraag van de Commissie nog niet kunnen aantonen dat maatregel 4.4 gestand wordt gedaan. Met die maatregel wordt beoogd *'meer aandacht, tijd, mensen en middelen te besteden aan frauderisico's en te waarborgen dat meldingen van (een vermoeden van) fraude adequaat worden afgehandeld'*.<sup>79</sup> De sector heeft nog niet kunnen aantonen dat de stappen die in het kader van deze maatregel zijn gezet daadwerkelijk tot een betere bijdrage van accountants aan fraudepreventie en –detectie hebben geleid. Evenmin is gebleken dat de Stuurgroep en/of anderen binnen de sector een aanvang hebben gemaakt met het analyseren van de ruimschoots voorhanden zijnde casuïstiek op het gebied van fraude en de rol van de accountant. Dergelijke casuïstiek bevat genoeg elementen om inzichten te verwerven die leerzaam en nuttig zijn voor in de toekomst uit te voeren accountantscontroles.

---

79 Overigens schetst de NBA in een document dat op de sluitingsdatum (17 mei 2018) van de werkzaamheden van de Commissie werd aangereikt een positiever beeld ten aanzien van de voortgang op deze 4 dimensies. Echter: bij gebreke aan een duidelijke nulmeting en een gebrek aan inzicht in het gehanteerde referentiekader, brengt dit de Commissie niet tot een bijstelling van haar conclusies. Dit omdat er met het oog op het door de Commissie gehanteerde beoordelingskader niet kan worden gesproken van toereikende (voldoende en geschikte) informatie om de opmerkingen in het NBA-document te kunnen toetsen. Bovendien gaat het om een inventarisatie bij enkel de OOB-vergunninghouders (zelfrapportage), terwijl de Commissie tot taak heeft de maatregelen te beoordelen ten opzichte van OOB- en niet-OOB vergunninghouders. Maar bovenal mist de Commissie een onderbouwing van de essentie van alle inspanningen: zijn de effecten van een aangescherpt fraudebeleid aantoonbaar?

Ter toelichting acht de Commissie de aangedragen bewijsvoering ontoereikend. Zo stelt de NBA ten aanzien van het aspect 'tijd' bijvoorbeeld: *'In brede zin bestaat de stellige indruk dat de tijdsbesteding in verband met frauderisico's en aanwijzingen voor fraude de afgelopen vier jaar is gestegen'*. Dit wordt weliswaar ingekleurd met het noemen van enkele kwalitatieve aspecten, hetgeen echter niet maakt dat de 'stellige indruk' op toereikende wijze met aantoonbaar bewijs wordt versterkt.

Op soortgelijke wijze oordeelt de Commissie ten aanzien van het aspect 'aandacht' op de opmerking dat de *'De aandacht voor frauderisico's is toegenomen'*. En ook ten aanzien van 'mensen' zijn de opmerkingen onvoldoende onderbouwd, bijvoorbeeld: *'De meeste organisaties geven aan dat zij hun kantoorbeleid ten aanzien van het voorleggen van consultaties op het gebied van fraude sinds september 2014 hebben aangescherpt'*. Idem voor wat betreft de middelen: *'De meeste organisaties geven aan dat (...) forensische expertise wordt ingezet'*. De Commissie constateert dat een aantal OOB-vergunninghouders intern nauwelijks over dergelijke expertise beschikt; dit doet de vraag opkomen hoe dit dan bij hen uitpakt en wordt ingekleurd. De opmerking: *'De meeste organisaties zetten in meer of mindere mate data-analyse tools in voor het in kaart brengen van frauderisico's en aanwijzingen voor fraude'*, is eveneens ontoereikend.



107. De Commissie heeft kennis genomen van het door de Stuurgroep Publiek Belang instellen van de Werkgroep Fraude. Deze werkgroep heeft als doelstelling *'om de verwachtingskloof inzake de rol van de accountant met betrekking tot fraude te verkleinen aan de hand van onderzoek, analyse, dialoog met stakeholders en communicatie met het maatschappelijk verkeer'*.

De Commissie deelt ten behoeve van het vervolg van de werkzaamheden van de Werkgroep Fraude enkele observaties:

- ten aanzien van de taakopdracht die de Werkgroep heeft meegekregen zou de inspanning zich primair moeten richten op het verbeteren van de prestaties van de accountant op het gebied van fraude en dus op het verkleinen van de 'prestatiekloof'. Dit in de plaats van het daaraan complementaire deel van de verwachtingskloof, de communicatiekloof, dat nu in de taakopdracht centraal lijkt te staan;
- in de taakopdracht van de Werkgroep staat dat deze aan de slag moet gaan met het in kaart brengen van de 'redelijke verwachtingen' van het maatschappelijk verkeer. Maar is het aan de sector om een dergelijk onderzoek te doen? Deze vraag klemmt temeer nu in de taakopdracht van de Werkgroep staat dat deze in kaart dient te brengen *'welke redelijke verwachtingen voor kantoren bespreekbaar zijn om hun maatschappelijke relevantie op het terrein van fraude te vergroten'*. De Commissie is van mening dat het niet aan accountantsorganisaties is om te bepalen wat in deze voor hen 'bespreekbaar' is. Een dergelijke woordkeuze (en taakopdracht) past niet bij een dienstbaar beroep dat een wettelijke taak mag uitvoeren en juist op het terrein van fraude de afgelopen decennia de nodige steken heeft laten vallen en waarbij het publiek belang in het geding is geraakt;
- in de taakopdracht worden potentiële aandachtsgebieden genoemd die gericht zijn op governance, educatie, coördinatie van beleid, helpdeskfunctie en regelgeving. Dergelijke aandachtsgebieden zijn belangrijk, maar zijn vooral organisatorisch en procedureel van aard. Zij krijgen naar de mening van de Commissie in de taakopdracht een te groot accent.

108. Waar het volgens de Commissie vooral om draait is dat het accountantsberoep (zowel op sectoraal, organisatie- als individueel niveau) de attitude en instelling ten aanzien van het fraudeprobleem aanpast: accountants en accountantsorganisaties zouden bijvoorbeeld duidelijker de wil en bereidheid moeten tonen om een effectievere bijdrage aan fraudepreventie en -detectie te leveren en daarbij waar nodig ook passende maatregelen en veranderingen moeten identificeren en doorvoeren. Uit de interviews met de leiding van accountantsorganisaties is gebleken dat fraude in het algemeen geen topprioriteit is. Op sectoraal niveau dient nadrukkelijker te worden onderkend dat de moeizame relatie van het accountantsberoep met het onderwerp fraude ook een sector- en systeemissue betreft.

Bij de oplossingsrichting en het zoeken naar verbeteringen zou het voorstel dat in het begin van deze eeuw na de reeks aan boekhoudschandalen door de Amerikaanse *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) is gedaan kunnen worden betrokken, namelijk: werk in de controle meer vanuit de insteek van een forensisch accountant.

#### **E) Duiding (audit)kwaliteit**

109. In juni 2017 publiceerde de Stuurgroep Publiek Belang een green paper met als titel *De definitie van audit kwaliteit*.<sup>80</sup> Daarin wordt op een theoretische wijze gekomen tot een inkleuring van het begrip audit kwaliteit en wordt gekozen voor een multi-stakeholderperspectief. De Stuurgroep refereert in de paper aan de oproep van de Commissie om het kwaliteitsbegrip niet zozeer kwantitatief (met allerlei meetbare indicatoren) maar meer kwalitatief in te vullen. Opvallend is dat de paper desondanks eindigt met een tabel waarbij de outputindicatoren van op kwaliteitsverbetering gerichte processen toch in kwantitatieve termen worden geduid.

---

80 NBA, *De definitie van audit kwaliteit*, juni 2017.

110. De green paper is als consultatiedocument voorgelegd en heeft tot de nodige reacties geleid. De Stuurgroep is in april 2018 met een white paper als vervolg gekomen.<sup>81</sup> De discussie over het onderwerp kwaliteit is daarmee echter nog niet af.<sup>82</sup> De Commissie deelt ten behoeve van het vervolg van de discussie enkele observaties:

- net als bij het onderwerp fraude gaat het bij het onderwerp controlekwaliteit niet zozeer om organisatorische en procedurele maatregelen en evenmin gaat het om de juiste definitie. Het gaat ook hier om de juiste attitude en instelling. Beroepsbeoefenaren moeten te allen tijde de wil en bereidheid tonen om kwaliteit te leveren. Daarmee geven zij inhoud aan hun vakmanschap;
- in de *Geactualiseerde veranderagenda audit*<sup>83</sup> wordt in het kader van de oorzakenanalyse als (elfde) oorzaak genoemd dat onzekerheid bestaat over de normstelling. Die onzekerheid wordt door de Stuurgroep Publiek Belang ook geduid in de (eveneens in november 2017 verschenen) *Sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*.<sup>84</sup> Daarin staat dat *'er bij individuele accountants onzekerheid kan bestaan over de wijze waarop NV COS/ISA vereisten en toelichtende teksten dienen te worden geïnterpreteerd'*. Dit wordt mede geweten aan verschillen van inzicht tussen de sector en de AFM. Des te concreter de verschillen van inzicht inzake controlekwaliteit worden geduid, des te sneller kan aan een oplossing worden gewerkt. Thans blijft de discussie vooral steken in algemene observaties;
- in de green paper – maar ook in de notitie *Structuurmodellen Accountancy*<sup>85</sup> – steunt de Stuurgroep Publiek Belang op (wetenschappelijk) onderzoek naar het onderwerp controlekwaliteit. De Commissie acht dat onderzoek op onderdelen te beperkt en te eenzijdig om daar de conclusies van de Stuurgroep op te baseren. De Commissie beveelt dan ook aan dat de Stuurgroep in het vervolg streeft naar een bredere, evenwichtigere en objectievere weergave van (wetenschappelijk) onderzoek waarbij de daaraan klevende beperkingen ook nadrukkelijk worden belicht.

#### F) Marktordening en marktwerking

111. De Commissie verwijst naar bijlage 4 van haar eerste rapport en constateert dat de sector geen speerpunt heeft gemaakt van dit *'wicked problem'*. Voorts constateert de Commissie dat dit onderwerp steeds meer aan relevantie wint, bijvoorbeeld door de internationale ontwikkelingen. In het Verenigd Koninkrijk is door de Financial Reporting Council onlangs een discussie opgestart over een herziening van de accountantsmarkt.<sup>86</sup> Voorts heeft de Engelse tak van accountantsorganisatie Grant Thornton aangegeven niet langer mee te bieden bij aanbestedingen voor nieuwe controleopdrachten van grote beursgenoteerde ondernemingen.<sup>87</sup> Het thema marktordening en marktwerking is echter ook in Nederland relevant en verdient derhalve meer aandacht. Dat het onderwerp speelt blijkt onder meer uit de gesprekken van de Commissie met commissarissen en bestuurders van Next5-organisaties en niet-OOB vergunninghouders. In deze segmenten blijkt het moeilijk opdrachten, laat staan een relevant marktaandeel, te verwerven in een hoger marktsegment.

81 NBA, *Waar het om gaat. Kompas voor controlekwaliteit*, april 2018.

82 Dit alleen al vanwege de inconsistente of tegengestelde benadering in de green en white paper. Waar de titel van de green paper over kwaliteit namelijk refereert aan het zoeken van een definitie van controlekwaliteit, wordt in de white paper over datzelfde onderwerp gesteld dat het komen tot een alomvattende en sluitende definitie van controlekwaliteit *'onwenselijk'* zou zijn omdat dat *'namelijk een miskennis zou zijn van enkele wezenlijke kenmerken van de accountant'*. En: *'een uitputtende definitie van kwaliteit zou eigenlijk een aanval op de professionaliteit van de accountant zijn en daarmee wellicht averechts werken.'*

83 NBA, *Geactualiseerde veranderagenda audit*, november 2017.

84 NBA, *Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*, november 2017.

85 NBA, *Structuurmodellen accountancy*, december 2017.

86 Financial Times, *Probe urged into break-up of big four accountants*, 16 maart 2018. Stephen Hadrill, bestuursvoorzitter van de FRC, wil bijvoorbeeld de *'audit only'*-mogelijkheid onderzoeken om een einde te maken van de dominantie van de Big4 op de controlemarkt, maar hij ziet deze mogelijkheid overigens ook als een manier om accountants objectiever en onafhankelijker te maken (zie: [www.accountant.nl](http://www.accountant.nl), *FRC-voorzitter wil onderzoek naar 'audit only' voor big four*, 19 maart 2018).

87 Accountingweb, *Grant Thornton abandons the blue chip audit market*, 5 april 2018. In het artikel wordt Sacha Romanovitch, chief executive Grant Thornton, geciteerd: *'Structures in the [FTSE 350] market make it impossible for us to continue to succeed in it. If this space is dominated by four players and there does not seem to be market appetite to change, let's focus on areas where we can [succeed]. You have to have that strategic clarity.'*



Daarnaast speelt dat in perioden van hoge druk op de arbeidsmarkt, accountantsorganisaties in hogere segmenten in het voordeel zijn. Dat zet nog meer druk op het kunnen voldoen aan de kwaliteitseisen bij organisaties in de lagere segmenten.

112. Niet-OOB organisaties die in het verleden overwogen een OOB-vergunning aan te vragen hebben dat traject beëindigd omdat de daarvoor benodigde investeringen om te kunnen voldoen aan het vereiste kwaliteitsniveau voor hen onhaalbaar blijken te zijn. Een gelijksoortige ontwikkeling is dat kleine niet-OOB vergunninghouders moeten fuseren met collegakantoren dan wel hun vergunning inleveren. Ten aanzien van de kleine vergunninghouders plaatst de Commissie de volgende kanttekening. Hoewel het lastig is om precies aan te geven waar de grens ten aanzien van 'klein' ligt, is het duidelijk dat kleine organisaties meer moeite hebben om aan alle maatregelen en alle kwaliteitseisen te voldoen. Het is dan ook de vraag vanaf welke schaalomvang (bijvoorbeeld gemeten in het aantal wettelijke controleopdrachten of de daaraan gerelateerde omzet) het realistisch is om nog aan alle eisen en maatregelen te kunnen voldoen. Deze opmerking moet worden gezien in het licht van het de afgelopen jaren reeds teruggelopen aantal niet-OOB vergunninghouders (mede omdat deze niet aan de maatregelen en eisen konden of wilden voldoen), maar ook in het licht van de houding en weerstand tegen de maatregelen en eisen, die onder een deel van de kleine vergunninghouders leeft. Daarom zou overwogen kunnen worden de eisen die aan een niet-OOB vergunning worden gesteld te verhogen, waardoor minder accountantsorganisaties zich kwalificeren indien zij het kwaliteitsniveau niet verder verhogen.<sup>88</sup>
113. Voorts blijkt dat grote accountantsorganisaties (deels) afscheid hebben genomen of nemen van cliënten in bepaalde marktsectoren (gemeentes, corporaties, zorg- en onderwijsinstellingen). Daarvoor worden meerdere redenen aangevoerd, zoals: de professionaliteit en de integriteit van de cliënt, de complexiteit en het specifieke karakter van de regelgeving van betrokken sectoren alsmede de commerciële aantrekkelijkheid van de cliënt. Naar de mening van de Commissie schuilt in deze ontwikkeling zowel een kans als een bedreiging. Het is een kans voor kleine(re) kantoren om nieuwe cliënten te werven en bovendien ontstaan kleine kantoren die zich specialiseren in het bedienen van cliënten in de genoemde sectoren. De keerzijde is dat die kleine(re) kantoren mogelijk niet op alle onderdelen de capaciteit en kennis bezitten om met name de grotere organisaties in de genoemde segmenten te bedienen. Niet alleen de Commissie zet vraagtekens bij de geschetste ontwikkeling:<sup>89</sup> *'Een aandachtspunt vormt het afstoten van cliënten door accountantsorganisaties. Accountantscontrole betreft een publieke functie. Op basis van wet- en regelgeving moet onder omstandigheden afscheid van cliënten genomen worden. Integriteit, niveau van interne beheersing, capaciteit, redelijke fee, ed. zijn aspecten die een rol spelen. Dit neemt niet weg dat vraagtekens gezet kunnen worden als blijkt dat accountantsorganisaties zich uit sectoren/segmenten terugtrekken, terwijl juist deze cliënten, met wellicht een hoger risicoprofiel en minder rendement voor de accountantsorganisatie, een robuuste accountantsorganisatie behoeven.'*
114. Ten aanzien van het aspect marktwerking is ook van belang dat uit de uitvraag onder gecontroleerde organisaties is gebleken dat commissarissen aangeven dat zij te weinig concurrentie ervaren op de accountantsmarkt bij aanbestedingen en offertetrajecten. Accountantsorganisaties maken strategische keuzes – bijvoorbeeld door adviesdiensten te laten prevaleren boven controle-opdrachten - ten aanzien van de vraag of zij al dan niet mee willen doen aan aanbestedingen en offertetrajecten. Aan de aanbodzijde ervaren zij het ('wicked') probleem van marktordening en marktwerking niet. De uitvraag van de Commissie laat zien dat het probleem zich aan de vraagzijde daarentegen wel voordoet.

---

88 In dit verband verwijst de Commissie naar andere sectoren, bijvoorbeeld de zorg, waarin een minimaal aantal ingrepen moet worden gedaan om te borgen dat aan de kwaliteitseisen kan worden voldaan.

89 Reactie hoogleraar Gortemaker, consultatie green paper *Structuurmodellen Accountancy* (ongedateerd).

Tot slot noemt de Commissie het feit dat in de maatschappelijke discussie de vraag is opgeworpen of het betamelijk en passend is dat grote accountantsorganisaties - gegeven de wettelijke taak die zij mogen uitvoeren - afscheid nemen van cliëntèle in de genoemde sectoren. Het is niet de taak van de Commissie daarover een standpunt in te nemen, maar wel om te constateren dat dit vraagstuk meegenomen dient te worden in de behandeling en uitwerking van het *'wicked problem'* marktwerking en marktordening.

115. Per saldo wordt de marktpositie en marktmacht van de Big4 steviger. Daarin zit een systeemrisico: systeemorganisaties mogen niet 'omvallen' hetgeen – net als in de bancaire sector – tot ongewenst risicogedrag (*'moral hazard'*) kan leiden.

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

116. De Commissie heeft in haar eerste rapport aanbevolen te komen tot een adequate(re) onderbouwing van de 53 maatregelen, door deze te koppelen aan oorzaken en beoogde effecten ('OME'). De Commissie gaat daarbij uit van 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. De reden om tot deze aanbeveling te komen is dat in het rapport van de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep een deugdelijke koppeling van oorzaken en maatregelen ontbreekt en daarin evenmin deugdelijk wordt onderbouwd waarom de maatregelen nu precies bijdragen aan het realiseren van de beoogde effecten. Anders gezegd: de koppeling tussen de maatregelen enerzijds en de oorzaken en effecten anderzijds is door de Werkgroep kennelijk aangenomen, maar niet aangetoond.<sup>90</sup>
117. De Stuurgroep Publiek Belang heeft onder meer in de *Sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*<sup>91</sup> (november 2017) en in de green paper *Structuurmodellen Accountancy*<sup>92</sup> een koppeling gemaakt tussen de sectordilemma's en de maatregelen respectievelijk tussen risico's in structuurmodellen en de maatregelen als waarborgen om die risico's te beteugelen. Dat doen is echter iets anders dan een koppeling aanbrengen tussen de door de stuurgroep gesignaleerde oorzaken ('drivers voor kwaliteit'), de maatregelen en de beoogde effecten. Zo is in de genoemde sectoranalyse nagelaten de 53 maatregelen te koppelen aan de 10 door de Stuurgroep geïdentificeerde drivers van controlekwaliteit. Daarnaast zijn geen omissies in de 53 maatregelen geduid en ook is nagelaten om op basis van voortschrijdend inzicht vanuit de sector te komen met aanvullende maatregelen. Evenmin wordt rekening gehouden met oorzaken en maatregelen ten aanzien van de sector, de organisatie en het individu (conform Grabosky, zie hoofdstuk 1).
118. Wat betreft de koppeling tussen maatregelen en effecten betoogt de sector dat de maatregelen één geheel vormen en dat het tijd nodig heeft om de effecten zichtbaar en aantoonbaar te maken. Daarbij komt dat de focus ten aanzien van de effecten vooral wordt gelegd bij het thema 'kwaliteit'. De Commissie onderschrijft het grote belang van dit thema, maar benadrukt dat andere effecten (het dienen van het publiek belang, het leveren van een bijdrage aan het herstel van vertrouwen in het accountantsberoep, het hebben van maatschappelijke impact en de noodzakelijke cultuur- en gedragsverandering) evenzeer van belang zijn. Zoals eerder gesteld krijgt het *'wicked problem'* inzake het publiek belang nog niet de aandacht die noodzakelijk is. Vertrouwensherstel en het hebben van maatschappelijke impact worden gehinderd door de toetsingsresultaten in het meest recente AFM-rapport (medio 2017) en de voortgezette reeks aan incidenten die de media haalt.

---

90 Desondanks zijn accountantsorganisaties en de beroepsorganisatie – zie ook hoofdstuk 2 en 3 – vergevorderd met het implementeren van deze maatregelen. Daartegenover staat dat bij voorstellen tot alternatieve maatregelen en het benoemen van *'wicked problems'* door anderen dan hen, juist vanuit de sector telkens wel nadrukkelijk om een deugdelijke onderbouwing wordt verzocht.

91 NBA, *Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*, november 2017.

92 NBA, *Structuurmodellen accountancy*, december 2017.

In de woorden van de Minister van Financiën: *'Die resultaten en mogelijke andere berichtgeving over incidenten in de sector schaden het vertrouwen in accountants. Gelet op het feit dat accountants een vertrouwensfunctie vervullen in het maatschappelijk verkeer raakt dit hun bestaansrecht.'*<sup>93</sup>

De toetsingsresultaten en incidenten (die deels zijn gedateerd in de periode na het uitkomen van het rapport van de Werkgroep en de genomen maatregelen) wijzen erop dat de cultuur- en gedragsverandering duidelijk nog niet is voltooid. Juist daarom is het noodzakelijk goed te blijven monitoren of de koppeling tussen oorzaken, maatregelen en effecten bestaat. Voorts is het nodig om zolang de effecten niet zijn aangetoond, blijvend de vraag te stellen of andere, additionele maatregelen niet geschikter zijn om de beoogde effecten te bereiken.

#### 4.5 Balans maatregelen sector, organisatie en individu

119. De Commissie heeft in haar eerste rapport gesteld dat cultuurverandering moet worden geadresseerd door maatregelen (systeemprykkels) die ingrijpen op de structuur en de inrichting van de sector en accountantsorganisaties. Hiervoor is reeds geconstateerd dat het *'wicked problem'* inzake marktwerking en marktordening (nog) geen speerpunt voor de sector is. Sectoraal dient voorts te worden gezocht naar de juiste balans tussen publiek belang en cliëntbelang (dit is eveneens benoemd als *'wicked problem'*). Met betrekking tot het organisatieniveau verscheen de green paper *Structuurmodellen Accountancy*<sup>94</sup>, dat leest als een pleidooi voor het handhaven van de bestaande inrichting, een status quo. In gelijke zin oordeelt Eumedion:<sup>95</sup> *'Verder valt het Eumedion op dat in het green paper vooral tekortkomingen en risico's van de alternatieve structuurmodellen zijn belicht. Hierdoor lijkt het stuk al voor te sorteren op de conclusie dat het huidige model moet worden behouden. Wat ons betreft had dit kunnen worden voorkomen door in het green paper te beginnen met de vraag welke structuur het beste zou passen bij de taakopdracht van een accountantskantoor als deze helemaal opnieuw ingericht zou mogen worden, dus los van de bestaande situatie. Een dergelijke aanpak zou er aan kunnen bijdragen dat met open vizier wordt gekeken naar mogelijke varianten en verfijningen van alternatieve structuurmodellen, waarmee de onafhankelijke positie van de controlerend accountant wordt verstevigd, de kwaliteit van de controle wordt vergroot en het vertrouwen in de accountancysector wordt hersteld.'*
120. De Commissie constateert dat nog steeds geen balans is gevonden tussen maatregelen gericht op de sector en accountantsorganisaties enerzijds en het individu anderzijds. De driedeling van Grabosky (sector, organisatie en individu) toegepast op de prestatiekloof, laat zien dat ondermaatse prestaties van accountants zich laten verklaren op de genoemde drie niveau's. Hetgeen impliceert dat ook maatregelen op die drie niveau's noodzakelijk zijn.

Om de mismatch tussen oorzaken en maatregelen te duiden en om te illustreren dat er relatief veel maatregelen zijn gericht op het individu en relatief weinig op de sector of de accountantsorganisatie, gaat de Commissie nogmaals in op de uitvraag gericht aan de leiding van accountantsorganisaties. In de uitvraag heeft de Commissie namelijk gevraagd naar de 5 belangrijkste oorzaken voor de geconstateerde tekortkomingen waar de accountancysector mee te kampen heeft. In de antwoorden zijn 140 verschillende oorzaken genoemd. De Commissie heeft deze ingedeeld naar oorzaken die spelen op sectorniveau, organisatieniveau en op individueel niveau. Dat levert het volgende beeld op:<sup>96</sup>

93 Minister van Financiën, *Reactie schriftelijk overleg besluit aanvullende maatregelen accountantsorganisaties*, 19 maart 2018.

94 NBA, *Structuurmodellen accountancy*, december 2017.

95 Eumedion, reactie consultatie green paper *Structuurmodellen Accountancy*, 30 maart 2018. Overigens is de reactie in zijn geheel lezenswaardig, mede omdat daarin een aantal heldere observaties worden gedaan en goede vragen voor vervolgonderzoek worden gesteld.

96 Ten aanzien van de classificaties merkt de Commissie op dat bij sommige oorzaken en maatregelen meerdere classificaties mogelijk zijn. Het gaat de Commissie niet om de exacte juistheid van de classificaties, het gaat de Commissie wel om het beeld dat eruit ontstaat.

### Oorzaken

<b>Sectorniveau</b>	21
<b>Organisatieniveau</b>	80
<b>Individueel niveau</b>	39
<b>Totaal</b>	140

Voorts is gevraagd naar de maatregelen die de accountantsorganisaties hebben genomen om de genoemde oorzaken weg te nemen, waarbij door de Commissie wederom een indeling naar niveaus heeft gemaakt. Dat levert het volgende beeld op:

### Maatregelen

<b>Sectorniveau</b>	1
<b>Organisatieniveau</b>	67
<b>Individueel niveau</b>	52
<b>Geen maatregel</b>	20
<b>Totaal</b>	140

Indien daarnaast wordt gekeken op welk niveau de oorzaken met maatregelen worden bestreden, ontstaat het volgende beeld:

<b>Oorzaken</b>		<b>Maatregelen</b>				
<b>Niveau</b>	<b>Totaal</b>	<b>Sector</b>	<b>Organisatie</b>	<b>Individueel</b>	<b>Geen</b>	<b>Totaal</b>
<b>Sector</b>	21	0	10	8	3	21
<b>Organisatie</b>	80	1	44	22	13	80
<b>Individueel</b>	39	0	13	22	4	39
<b>Totaal</b>	140	1	67	52	20	140

Kortom: vanuit het perspectief van de driedeling van Grabosky constateert de Commissie telkens een belangrijk verschil tussen de verschillende niveaus waarop oorzaken zich bevinden en de niveaus waarop maatregelen worden getroffen.

## 4.6 Het veranderproces

121. In dit hoofdstuk is de Commissie nader ingegaan op de aanbevelingen uit haar eerste rapport, die zijn afgesloten met een aanbeveling over het veranderproces. Dit thema werkt de Commissie echter – gegeven het belang en de omvang van het onderwerp - verder niet in dit hoofdstuk uit, maar in het volgende hoofdstuk.

## Conclusies hoofdstuk 4

- a) De Commissie heeft in hoofdstuk 2 geconstateerd dat de accountancysector het over het algemeen 'goed doet' als het gaat om de invoering van de 53 maatregelen en de ontstane veranderingsdynamiek. De Commissie is echter kritischer als het gaat om de vraag of de sector ook 'het goede doet'.
- b) De Commissie is van mening dat de accountancysector te weinig ambitie toont en daardoor te weinig werk maakt van het zoeken naar structurele oorzaken voor de problematiek en de te lange reeks aan incidenten waarmee de sector heeft te maken (gehad). Een groot deel van de sector maakt het zich te gemakkelijk door er telkens op te wijzen dat hard wordt gewerkt aan de invoering van de 53 door de sector aangedragen maatregelen en op het feit dat de sector meer gericht is op kwaliteit en het publiek belang dan in het verleden het geval was. Dat is weliswaar vooruitgang, maar het is niet genoeg om te waarborgen dat kwaliteit en het publiek belang ook in de toekomst centraal zullen blijven staan.
- Ter onderbouwing verwijst de Commissie onder meer naar de logica van een kern van haar beoordelingskader, namelijk: het OME-model. Die logica is dat je de juiste oorzaken van de problematiek moet (er)kennen, alvorens je de juiste maatregelen kunt nemen om bepaalde effecten te bereiken.
- c) Ten aanzien van de oorzaken constateert de Commissie dat de Stuurgroep Publiek Belang een *Sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit* heeft gemaakt die is gebaseerd op de analyse van de Big4. Daarmee is het label *sectoranalyse* niet passend, temeer daar (zoals in hoofdstuk 3 bleek) niet-OOB vergunninghouders zich slechts ten dele herkennen in de door de Big4 genoemde drivers voor controlekwaliteit.
- De sectoranalyse kent daarnaast nog twee belangrijke omissies. Ten eerste sluit de beleidsmatige exercitie niet aan op een aantal kwaliteitsbeïnvloedende oorzaken die op de werkvloer als zeer belangrijk worden ervaren: tijdsdruk, budgetdruk en werkdruk. Zolang de Stuurgroep het belang van deze oorzaken niet erkent en geen duidelijk zichtbare en herkenbare daarop gerichte maatregelen neemt, blijft een (te) groot risico op kwaliteitsgebreken en incidenten bestaan. Ten tweede constateert de Commissie dat in de sectoranalyse onvoldoende aandacht is voor de *'wicked problems'*, die slechts op een defensieve en selectieve wijze in de sectoranalyse zijn betrokken. Er is een duidelijk contrast tussen de wijze waarop beleidsmakers binnen de sector aankijken tegen diverse belangrijke onderwerpen (zoals het verdienmodel, het partnermodel, partnerbeloning, kwaliteit en fraude) en de wijze waarop Young Profs, medewerkers en cliënten van accountantsorganisaties alsmede andere belanghebbenden daar tegenaan kijken (zie hoofdstuk 3).
- d) De *'wicked problems'* zijn, nadat de weerstand daartegen binnen de sector enigszins is verminderd, met name op sectorniveau beleidsmatig opgepakt. De Commissie merkt nadrukkelijk op dat de *'wicked problems'* weliswaar sectorale en beleidsmatige aspecten kennen, maar zij spelen juist ook op organisatieniveau. Op dat niveau is dan ook meer aandacht nodig voor de door de Commissie gesignaleerde en geagendeerde problematiek.
- Anders gezegd: elke accountantsorganisatie dient zich de vraag te stellen of en zo ja welke schadelijke prikkels inherent zijn aan het door hen gekozen verdienmodel, businessmodel, partnermodel en/of intern verrekenmodel. Elke accountantsorganisatie dient in concrete situaties een afweging te maken tussen het cliëntbelang en het publiek belang. Bij elke accountantsorganisatie speelt het fraudevraagstuk een rol en dient kwaliteitsverbetering op de eigen situatie te worden toegesneden. Alle accountantsorganisaties opereren in een competitieve markt waarin de marktordening en –werking een belangrijke invloed heeft.
- e) De Stuurgroep Publiek Belang heeft diverse papers geschreven over *'wicked problems'* zoals kwaliteit, het verdien- en partnermodel en het thema controle/advies versus 'audit only'. De Commissie heeft daarvan kennisgenomen en komt tot het oordeel dat de aanpak te weinig samenhang, visie en diepgang toont. Zo ontbreekt bijvoorbeeld de samenhang tussen het (brede) kwaliteitsbegrip in de green paper over kwaliteit en het (ingeperkte) kwaliteitsbegrip in de green paper over structuurmodellen. De green paper over structuurmodellen sluit niet aan bij de visie van bijvoorbeeld de AFM, de politiek en de Commissie; namelijk dat het erom gaat maatregelen te treffen die eventuele 'schadelijke prikkels' in bestaande modellen<sup>97</sup>, systemen, procedures en werkwijzen wegnemen. De visie in de green paper is echter vooral gericht op het

97 Dat geldt nadrukkelijk ook voor het intern verrekenmodel waaraan de Stuurgroep Publiek Belang nog geen aandacht heeft geschonken.

handhaven van hetgeen er nu is en lijkt daarmee een voorbeeld van *'the system fights back'*.<sup>98</sup> Daarmee wordt niet de diepgang in de analyse bereikt die is vereist voor het adequaat benoemen van oorzaken en schadelijke prikkels, laat staan dat het een basis geeft voor het treffen van adequate maatregelen.

- f) De Commissie constateert dat de sector evenmin afstand weet te nemen van de *'halfslachtige benadering'* inzake fraude. Ruim 3,5 jaar nadat de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep deze kwalificatie hanteerde heeft de sector ten aanzien van het fraudevraagstuk nog te weinig progressie geboekt.
- g) Waar het volgens de Commissie vooral om draait is dat het accountantsberoep (zowel op sectoraal, organisatie- als individueel niveau) de attitude en instelling ten aanzien van het fraudeprobleem aanpast: accountants en accountantsorganisaties zouden bijvoorbeeld duidelijker de wil en bereidheid moeten tonen om een effectievere bijdrage aan fraudepreventie en –detectie te leveren en daarbij waar nodig ook passende maatregelen en veranderingen moeten identificeren en doorvoeren. Uit de interviews met de leiding van accountantsorganisaties is gebleken dat fraude in het algemeen geen topprioriteit is.
- h) De Commissie zet vraagtekens bij de taakopdracht die een werkgroep in deze van de Stuurgroep Publiek Belang heeft meegekregen. Met name het uitgangspunt dat in kaart dient te worden gebracht welke redelijke verwachtingen *'voor kantoren bespreekbaar zijn'* inzake fraude, slaat de plank mis. Een dergelijke woordkeuze en taakopdracht past niet bij een dienstbaar beroep dat een wettelijke taak mag uitvoeren en dat juist op het terrein van fraude de afgelopen decennia de nodige steken heeft laten vallen, waarbij het publiek belang in het geding is geraakt.
- i) Ten aanzien van de kleine vergunninghouders plaatst de Commissie de volgende kanttekening (inzake *'wicked problem'* marktordening en –werking). Hoewel het lastig is om precies aan te geven waar de grens ten aanzien van 'klein' ligt, is het duidelijk dat kleine organisaties meer moeite hebben om aan alle maatregelen en alle kwaliteitseisen te voldoen. Het is dan ook de vraag vanaf welke schaalomvang (bijvoorbeeld gemeten in het aantal wettelijke controleopdrachten of de daaraan gerelateerde omzet) het realistisch is om nog aan alle eisen en maatregelen te kunnen voldoen. Deze opmerking moet worden gezien in het licht van het de afgelopen jaren reeds teruggelopen aantal niet-OOB vergunninghouders (mede omdat deze niet aan de maatregelen en eisen konden of wilden voldoen), maar ook in het licht van de houding en weerstand tegen de maatregelen en eisen, die onder een deel van de kleine vergunninghouders leeft. Daarom zou overwogen kunnen worden de eisen die aan een niet-OOB vergunning worden gesteld te verhogen, waardoor minder accountantsorganisaties zich kwalificeren indien zij het kwaliteitsniveau niet verder verhogen.
- j) Ten aanzien van het tweede element in het OME-model, de maatregelen, handhaaft de Commissie de constatering uit haar eerste rapport: de sector doet de aanname dat er een verband bestaat tussen oorzaken en maatregelen, maar heeft het bestaan ervan echter niet aangetoond. De Commissie acht dit een essentiële constatering: zonder een deugdelijke koppeling tussen oorzaken en maatregelen bestaat immers een te groot risico dat de sector de aandacht, tijd en middelen doelmatig noch doeltreffend inzet.
- k) Voorts is de Commissie de afgelopen periode gesterkt (mede op basis van de bevindingen in hoofdstuk 3) in de constatering dat de maatregelen gericht dienen te zijn op zowel het individu, de organisatie als de sector. De aandacht dient zich in de toekomst meer te richten op de organisatie en de sector: de reikwijdte van het (kunnen) handelen door individuen wordt immers bepaald door de context (organisatie en sector) waarbinnen zij opereren.
- l) Met betrekking tot de 53 maatregelen verwijst de Commissie voorts terug naar het vorige hoofdstuk waarin compliance versus professional judgement alsmede de angstcultuur zijn benoemd. Het accountantsvak kan niet zonder professional judgement. Een (te) scherpe focus op compliance dient dan ook te worden

98 De Commissie hanteerde deze term in haar eerste rapport *Veranderen in het publiek belang* om situaties of maatregelen te duiden waarbij de accountancysector na goede intenties uiteindelijk toch te dicht bij de oude situatie blijft.

Voorts verwijst de Commissie naar de reactie van de NBA Young Profs op de consultatie inzake de green paper *Structuurmodellen Accountancy* (27 maart 2018): *'Het doel van de paper is niet om conclusies te trekken, maar om uit te nodigen tot discussie. De paper geeft echter een smalle basis: het beschrijft de huidige modellen, biedt voor elk maar één alternatief en beschrijft vervolgens waarom die alternatieven geen soelaas bieden. Er blijkt geen frisse blik, visie of vernieuwing uit. Door een dergelijke aanpak wordt het met een open mind reageren bemoeilijkt.'*



vermeden: het is immers geen doel op zichzelf, maar een middel om kwaliteit te leveren. Bovendien draagt een dergelijke focus bij aan een angstcultuur, hetgeen niet bevorderlijk is voor het realiseren van de noodzakelijke cultuur- en gedragsverandering.

- m) Ten aanzien van het derde element in het OME-model, de effecten, is vanuit de sector evenmin aangetoond dat de 53 maatregelen de beoogde effecten daadwerkelijk realiseren. De sector geeft telkenmale aan dat er tijd nodig is voordat de 53 maatregelen hun werking kunnen tonen en de effecten zichtbaar zijn. De Commissie plaatst de roep om (extra) tijd in het volgende perspectief. Deze eeuw is (internationaal en nationaal) begonnen met een reeks aan incidenten en boekhoudschandalen die de aanleiding vormden tot wet- en regelgeving op het gebied van Corporate Governance en de accountancysector. In Nederland werd in 2006 bijvoorbeeld de Wet Toezicht Accountantsorganisaties (Wta) ingevoerd, werden vergunningen voor accountantsorganisaties die wettelijke controleopdrachten uitvoeren verplicht en werd de AFM als toezichthouder op accountantsorganisaties aangewezen. Nadien duurde de reeks incidenten voort en verschenen telkenmale AFM-rapporten waarin kwaliteitsgebreken in de accountantscontrole werden benoemd. In 2014 kreeg de sector van de politiek een *'laatste kans'*, met het rapport van de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep en 53 maatregelen tot gevolg. Vanuit dat perspectief is het begrijpelijk dat de voor het accountantsdossier verantwoordelijke minister en de toezichthouder AFM hebben aangegeven dat het veranderingsproces binnen de accountancysector 'te langzaam' gaat.<sup>99</sup> De Commissie komt tot hetzelfde oordeel<sup>100</sup> en wijst in dit verband naar de titel van onderhavig rapport: *Doorpakken!* Zij is van oordeel dat de sector meer ambitie moet tonen en verder moet gaan dan het invoeren van het pakket van 53 maatregelen. Duurzame oplossingen vereisen meer leiderschap en de durf om meer zelfkritisch te zijn en om de grote (*'wicked'*) problemen echt aan te pakken, ook indien de (organisatorische, financiële en persoonlijke) gevolgen ingrijpend zijn.
- n) Uit de verschillende papers en andere initiatieven van de Stuurgroep Publiek Belang blijkt dat belang en waarde wordt gehecht aan een wetenschappelijke onderbouwing van hetgeen door derden aan (alternatieve) maatregelen wordt voorgesteld. De Commissie is waar dat kan uiteraard ook voorstander van een dergelijke onderbouwing, maar maakt daarbij wel een aantal kanttekeningen. Ten eerste stelt de Commissie vast dat een dergelijke eis in het verleden niet is gesteld ten aanzien van de 53 maatregelen die de sector thans invoert. Ten tweede constateert de Commissie dat de Stuurgroep Publiek Belang in haar uitingen regelmatig selectief en incompleet verwijst naar wetenschappelijke literatuur, die soms verouderd is of louter buitenlands onderzoek betreft en niet is toegesneden op de context en de situatie in Nederland. Ten derde is inherent aan de *'wicked problems'* dat er geen sluitend wetenschappelijk bewijs bestaat hoe deze aan te pakken. Waar het bij de aanpak van deze problemen om gaat is dat *'design thinking'*<sup>101</sup> en *'action learning'*<sup>102</sup> worden toegepast, waarbij stap voor stap tot wetenschappelijk onderzoek en fundering kan worden gekomen.

---

99 Dijsselbloem, voormalig Minister van Financiën, schreef in een brief aan de Tweede Kamer - als reactie op het AFM-rapport - het volgende (18 augustus 2017): *'Door de kritische rapporten van de MCA en de AFM wordt de vraag steeds dringender of de sector wel op de goede weg is, of zij het vertrouwen verdient om zelf stappen te zetten en of het pakket aan maatregelen wel de kern van het probleem raakt. De AFM heeft in het rapport geconcludeerd dat het doorvoeren van veranderingen bij OOB-accountantsorganisaties om de kwaliteit van hun controles te verbeteren, te langzaam gaat. Ik deel deze mening. Ook blijkt uit het rapport dat de kwaliteit van onderzochte wettelijke controles bij de Big 4-accountantsorganisaties nog niet op orde is. Deze resultaten vind ik teleurstellend.'* Van Vroonhoven, bestuursvoorzitter van de AFM, stelde in een interview in het FD (13 april 2018): *'Bij verschillende grote kantoren merk je echt dat zij bezig zijn met een cultuuromslag. Zo iets kost tijd, maar we vinden wel dat het nog te langzaam gaat.'* Everts, bestuurder van de AFM, stelde op [www.accountant.nl](http://www.accountant.nl) (13 april 2018) eveneens dat verbeteringen bij accountants nog steeds te langzaam gaan: *'De oorzaak van dat te lage tempo van kwaliteitsverbetering is naar onze stellige indruk dat kwaliteit nog steeds niet op één staat.'*

100 Daarbij constateert de Commissie ten aanzien van het tijdsaspect dat met de veranderingen is gemoeid, dat het zoeken naar wetenschappelijke onderbouwing voor ingevoerde of in te voeren maatregelen op basis van thans uitgevoerd of in de toekomst nog uit te voeren onderzoek geen afdoende legitimatie vormt om afwachtend te zijn en nog meer tijd te nemen voor de aanpak van *'wicked problems'* of andere belangrijke onderwerpen.

101 Zie intermezzo in paragraaf 4.3: het probleem open tegemoet treden en buiten de bestaande kaders durven te gaan.

102 Deze methodiek daagt uit tot reflectie. Het prikkelt het onderzoeken van aannames en de (mentale) modellen die aan een probleem ten grondslag liggen.

- o) Voorts constateert de Commissie dat de Stuurgroep Publiek Belang regelmatig naar de *Foundation for Auditing Research* (FAR) verwijst. De Commissie is van mening dat de FAR, hoewel het 1 van de 53 maatregelen betreft, geen instrument van de sector betreft. Voor de FAR moet de wetenschap en niet de sector voorop staan. De FAR dient volstrekt onafhankelijk van de sector, de beroepsorganisatie, de accountantsorganisatie en de Stuurgroep Publiek Belang te opereren, hetgeen in de praktijk niet altijd het geval is gebleken.



## 5. Het veranderproces

In dit hoofdstuk staat het veranderproces centraal. Daaronder verstaat de Commissie met name:

- het proces van de invoering van de 53 maatregelen;
- de opvolging van de bevindingen in AFM-rapporten en het eerste rapport van de Commissie;
- de door de sector ondernomen initiatieven;
- het aantonen van effecten van maatregelen alsmede van andere veranderingen en initiatieven; en
- overkoepelend: het aantoonbaar maken van de noodzakelijke cultuur- en gedragsverandering.

De Commissie behandelt het thema 'veranderproces' met name aan de hand van de in paragraaf 1.5 genoemde vijf principes uit de verander- en organisatiekunde (integraliteit, consistentie, ontwikkelingsgerichtheid, leiderschap alsmede cultuur- en gedragsgerichtheid), veranderkundige thema's (veranderaanpak, verandercapaciteit, verandercondities, systeemeigenschappen en remmende factoren) en het *'Maturity-model'* van Zadek. Dat model is al even aan de orde gesteld in hoofdstuk 2, waar het is toegepast op de invoering van de 53 maatregelen. In dit hoofdstuk gaat het over het totaalbeeld ten aanzien van het veranderproces.

### 5.1 Veranderkundige principes <sup>103</sup>

#### *Integraliteit*

122. Bij het principe integraliteit gaat het erom of betrokkenen kunnen aantonen dat zij het implementatie- en veranderingsproces integraal aanpakken.

123. Van een integrale veranderaanpak is op sectorniveau en organisatieniveau onvoldoende sprake. Tot op de dag van vandaag geldt het rapport van de Werkgroep Toekomst Accountancy (met name de daarin opgenomen 53 maatregelen) binnen de sector en voor nagenoeg alle accountantsorganisaties als hét uitgangspunt van het veranderproces. Het Werkgroep-rapport is echter niet gestoeld op een deugdelijke oorzakenanalyse (zie ook hoofdstuk 4 van dit rapport). Bovendien is een maatschappelijk relevant thema als fraude onderbelicht gebleven en is bijvoorbeeld weinig aandacht geschonken aan mogelijke negatieve effecten van en schadelijke prikkels in het verdien- en partnermodel.

Weliswaar wordt in het rapport een zestal oorzaken genoemd<sup>104</sup>, wordt gewezen op de achterliggende problematiek van cultuur en gedrag, en wordt gesteld dat dit alles is meegenomen bij het formuleren van maatregelen, maar er ontbreekt een gestructureerde benadering waarbij alle relevante significante oorzaken worden genoemd. Evenmin wordt onderbouwd met het oog op welke specifieke oorzaken specifieke maatregelen zijn voorgesteld.

124. Vanuit de Werkgroep en de sector is er telkenmale op gewezen dat de 53 maatregelen in onderlinge samenhang dienen te worden gezien. Zo stelt de Werkgroep:<sup>105</sup> *'Het is van belang dat de maatregelen in combinatie met elkaar worden gezien, aangezien ze op elkaar ingrijpen en gezamenlijk zorgen voor de randvoorwaarden waarin de gewenste cultuur en mindset tot hun recht komen.'*

De Commissie acht het echter te gemakkelijk om te wijzen op de samenhang tussen of de combinatie van maatregelen en op het feit dat (nog meer) tijd nodig is om de effecten van de (combinatie van) maatregelen zichtbaar te maken. Dat kost bovendien te veel tijd, terwijl nu reeds de conclusie kan worden getrokken dat de 53 maatregelen niet afdoende zijn omdat van een integrale benadering van oorzaken, maatregelen en effecten door de sector en accountantsorganisaties geen sprake is.

<sup>103</sup> In haar eerste rapport stelde de Commissie: *'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. 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 cultuur- en gedragsverandering te beoordelen.'*

<sup>104</sup> Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, *In het Publiek Belang*, 25 september 2014, p. 24.

<sup>105</sup> Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, *In het Publiek Belang*, 25 september 2014, p. 13.

Inmiddels, ruim 3,5 jaar na het uitkomen van het rapport van de Werkgroep (september 2014), is immers duidelijk dat de toentertijd genoemde oorzaken onvolledig waren.<sup>106</sup> Ten eerste heeft de Commissie in haar eerdere rapport gewezen op oorzaken die samenhangen met een aantal *wicked problems*; waaronder het verdienmodel, het businessmodel, het partnermodel, het intern verrekenmodel en de omgang door accountants met het fraudethema. Ten tweede: het recente rapport (2017) van de Stuurgroep Publiek Belang waarin drivers voor controlekwaliteit zijn opgenomen,<sup>107</sup> gaat in de oorzakenanalyse verder dan het rapport van de Werkgroep. De Stuurgroep noemt een tiental drivers (zie bijlage 1) en heeft deze daarna uitgebreid met de oorzaak die betrekking heeft op onduidelijkheid over de normstelling. De Stuurgroep heeft echter niet aangetoond dat en zo ja op welke wijze de 53 maatregelen de genoemde drivers regaderen. Evenmin is aangetoond dat de 53 maatregelen toereikend zijn om de drivers te adresseren.

Ten derde komen in onderhavig rapport de in het rapport van de Werkgroep niet afdoende besproken oorzaken die samenhangen met werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk nadrukkelijker op het netvlies. Deze oorzaken waren eerder al door diverse accountantsorganisaties genoemd tijdens de uitvraag van de Commissie ten behoeve van haar eerste rapport.

Ten vierde tonen de in hoofdstuk 3 van dit rapport besproken onderzoeksbevindingen, oorzaken en maatregelen die niet zijn meegenomen in de set van 53 maatregelen die de Werkgroep heeft opgesteld.

Aanvullend op deze argumenten, die vooral op sectorniveau betrekking hebben, constateert de Commissie dat nagenoeg alle accountantsorganisaties hebben verzuimd een duidelijke analyse te maken van de koppeling tussen oorzaken, maatregelen en effecten voor hun eigen organisatie. Dit terwijl zaken als partnermodel, cliëntenbestand en de samenstelling van medewerkers per accountantsorganisatie kunnen verschillen, waardoor een veranderaanpak volgens het principe *'one size fits all'* ontoereikend is. De onderzoeksbevindingen laten echter zien dat veel accountantsorganisaties – met name de middelgrote en kleine – vooral de sectorinitiatieven volgen en weinig eigen initiatief tonen. Daarbij geldt dat de Big4 veelal het voortouw nemen bij deze initiatieven en zij wel over een organisatiespecifieke veranderaanpak beschikken. De aanpak en oplossingsrichtingen die voor de Big4 of OOB-vergunninghouders passend zijn, behoeven echter niet geschikt te zijn voor (kleine) niet-OOB vergunninghouders. Hetgeen maakt dat in de toekomst nadrukkelijker een segment- of organisatiespecifieke aanpak dient te worden overwogen.

125. Daar de Werkgroep de hiervoor bedoelde aanvullende oorzaken, drivers en *'wicked problems'* niet althans niet volledig heeft meegenomen ten behoeve van de set van 53 maatregelen, acht de Commissie deze set ontoereikend om (1) de oorzaken van de problematiek binnen de sector en accountantsorganisaties weg te nemen; en (2) de beoogde effecten optimaal te bereiken.
126. Ten aanzien van het eerste punt (oorzaken) is het aan de accountancysector om de komende periode te laten zien welke (aanvullende) maatregelen zij gaat nemen om de oorzaken die te maken hebben met de door de Stuurgroep Publiek Belang genoemde drivers en oorzaken zoals werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk alsmede de *'wicked problems'* aan te pakken. Daarbij wordt onderkend dat dergelijke maatregelen – bijvoorbeeld ter verlichting van de werkdruk - duidelijk financiële consequenties kunnen hebben.
127. Ten aanzien van het tweede punt (effecten) wordt opgemerkt dat de sector en accountantsorganisaties de prioriteit primair leggen bij 'kwaliteit' en secundair bij 'cultuur- en gedragsverandering'. In het kader van een integrale aanpak dienen effecten zoals het 'dienen van het publiek belang',<sup>108</sup> 'vertrouwensherstel' en het 'hebben van maatschappelijke impact' niet uit het oog te worden verloren.

---

106 Hetgeen overigens begrijpelijk is vanwege de snelheid waarmee het rapport van de Werkgroep tot stand is gekomen.

107 NBA, *Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*, november 2017.

108 Ten aanzien van het dienen van het publiek belang heeft de Commissie in haar eerste rapport gewezen dat dit onder meer kan blijken uit de positie die de sector inneemt ten aanzien van vraagstukken als corruptie, fraude, bepaalde fiscale constructies en integriteitsvraagstukken. Juist op deze punten zijn de afgelopen periode diverse tuchtklachten ingediend door de AFM of strafrechtelijke onderzoeken ingesteld door het Openbaar Ministerie.

128. Tot slot wijst de Commissie in het kader van het principe integraliteit op paragraaf 4.5. Daarin is uiteengezet dat er een mismatch is tussen de belangrijkste oorzaken en de belangrijkste maatregelen op sector-, organisatie- en individueel niveau. In beginsel is het logisch sectorale oorzaken op sectorniveau aan te pakken, zoals een soortgelijke koppeling mag worden verwacht op de andere twee niveaus. Gebleken is echter dat er ten opzichte van de oorzaken relatief veel maatregelen op individueel niveau worden genomen, relatief gezien minder op organisatieniveau en nauwelijks maatregelen op sectorniveau.

**Consistentie:**

129. Bij het principe consistentie gaat het erom of betrokkenen kunnen aantonen dat zij in doen en laten consistent zijn inzake hun aandacht voor waarden, houding, cultuur en gedrag.

130. Beleidsmatig wordt op bestuursniveau, onder meer in de transparantieverslagen van de OOB-organisaties, duidelijk gesteld dat wordt gestuurd op kwaliteitsverbetering, cultuur- en gedragsverandering en dat het publiek belang wordt gediend. Uitingen van de NBA, SRA, NOVAK en de Stuurgroep Publiek Belang laten ook zien dat de sector van mening is dat de juiste weg wordt ingeslagen en dat ten aanzien van de genoemde punten vooruitgang wordt geboekt.

Voorts wordt beleidsmatig – met name in de green paper *Structuurmodellen Accountancy*<sup>109</sup> het beeld neergezet dat het businessmodel, verdienmodel en partnermodel van accountantsorganisaties solide is en behouden kan blijven.

131. Met name de uitkomsten van het gesprek met en het onderzoek van de Young Profs maken zichtbaar dat er een verschil bestaat tussen het beeld dat in beleidstaal en –documenten door bestuurders in de accountancysector wordt geschetst en de beleving op de werkvloer. Op de werkvloer zien medewerkers met name door aspecten als werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk de mogelijke (negatieve) gevolgen op kwaliteitsaspecten. Deze komen beleidsmatig nauwelijks aan de orde.

Medewerkers, Young Profs, maar ook cliënten van accountantsorganisaties, plaatsen bovendien wél kanttekeningen bij met name het verdienmodel, het partnermodel en de partnerbeloning.

132. Kortom: ten aanzien van het principe consistentie<sup>110</sup> kunnen nog stappen vooruit worden gezet. Een consistente handelwijze van bestuurders en andere beleidsverantwoordelijken, maakt bijvoorbeeld dat zij oog hebben voor de genoemde onderzoeksbevindingen. Met andere woorden: aandacht voor belangrijke onderwerpen zoals kwaliteitsverbetering, cultuur- en gedragsverandering en het publiek belang betekent mutatis mutandis ook aandacht voor maatregelen die nodig zijn ten gevolge van werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk. In het kader van de structuurmodellen vergt een consistente aanpak naast het beschrijven van de voordelen van de huidige modellen, aandacht voor het wegnemen van schadelijke prikkels in die modellen alsmede aandacht voor de voordelen van andere modellen.

---

<sup>109</sup> NBA, *Structuurmodellen accountancy*, december 2017.

<sup>110</sup> Daarbij verwijst de Commissie voorts naar de eerder besproken inconsistentie tussen de aanpak in de green en white paper over controlekwaliteit.

### *Ontwikkelingsgerichtheid*

133. Bij het principe ontwikkelingsgerichtheid gaat het erom of betrokkenen blijf geven van een open en reflectieve houding te hebben die verder gaat dan compliant willen zijn.
134. De Commissie ziet met name het feit dat accountantsorganisaties en andere betrokkenen (zoals de beroepsorganisatie, vertegenwoordigende organisaties en de Stuurgroep Publiek Belang) zich vooral richten op de invoering van de 53 door de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep voorgestelde maatregelen als een punt van zorg en aandacht.

De Commissie heeft er begrip voor dat de Werkgroep toentertijd (september 2014) is gekomen tot de set van 53 maatregelen, zonder dat daaraan een diepgravende oorzakenanalyse of literatuurstudie aan ten grondslag is gelegd. De Commissie heeft er echter minder begrip voor dat de sector ruim 3,5 jaar na dato nog steeds niet is gekomen met een goede analyse van de oorzaken, een herijking van de set van 53 maatregelen en een duidelijkere gerichtheid op alle beoogde effecten.

135. Van organisatiespecifieke oorzakenanalyses is slechts bij de grootste accountantsorganisatie sprake. Van een goede, sectorbrede oorzakenanalyse is geen sprake. De Stuurgroep Publiek Belang publiceerde weliswaar een *Sectoranalyse van de drivers van controlekwaliteit*,<sup>111</sup> maar deze is opgesteld door de Big4. Maar dat maakt het nog geen sectoranalyse. De uitvraag van de Commissie bij de leiding van accountantsorganisaties laat zien dat kleinere accountantsorganisaties zich in het algemeen minder goed herkennen althans in beperktere mate in de door de Big4 geïdentificeerde drivers. Voorts blijkt dat drie drivers als dominant naar voren komen: teamkennis, procesmanagement en de stabiliteit van het controleteam. Andere door de Stuurgroep genoemde drivers – zoals de diversiteit in de samenstelling van het controleteam – worden in de praktijk nauwelijks herkend. Voorts ontbreken belangrijke punten in de oorzakenanalyse van de Stuurgroep die door de werkvloer juist relevant worden geacht: werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk. Daarnaast zijn de *'wicked problems'* of niet, of deels of selectief in de analyse betrokken.

Juist vanwege de korte tijd die de Werkgroep toentertijd heeft gehad voor het opstellen van maatregelen, had mogen worden verwacht dat er door de Stuurgroep Publiek Belang (en/of anderen) later een analyse zou zijn gemaakt welke maatregelen achteraf als minder effectief worden beschouwd, maar met name ook welke aanvullende maatregelen nodig zijn. Een dergelijke herijking heeft echter, behoudens aanpassingen van de maatregelen voor het niet-OOB segment, niet plaatsgevonden. Dit ondanks de suggesties en kritiek die het rapport en de maatregelen van de Werkgroep hebben opgeroepen.

Ten aanzien van de gerichtheid op de beoogde effecten heeft de Commissie hiervoor aangegeven dat voor beleidsmakers met name de effecten 'kwaliteit' en 'cultuur- en gedragsverandering' centraal staan. Maar ook werd geconstateerd dat er een verschil bestaat tussen de beleidstaal en –documentatie en de beleving op de werkvloer ten aanzien van deze effecten.

De Commissie constateert – met name op basis van diverse interviews met bestuurders van middelgrote en kleine accountantsorganisaties - dat het in het niet-OOB segment als lastig wordt ervaren om een bijdrage te leveren aan effecten zoals het dienen van het publiek belang, vertrouwensherstel en het hebben van maatschappelijke impact. In dit segment zijn accountantsorganisaties in het algemeen vooral op cliënten gericht en slechts in (zeer) beperkte mate op deze effecten.

---

111 NBA, *Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*, november 2017.

136. Voorts constateert de Commissie dat accountantsorganisaties buiten de groep OOB-vergunninghouders de 53 maatregelen veelal benaderen vanuit het perspectief dat zij – voor zover op hen van toepassing – aan die maatregelen dienen te voldoen en dus compliant moeten zijn. Het benoemen van organisatiespecifieke oorzaken en maatregelen komt in dit segment relatief weinig voor. Compliance staat voorop, van ontwikkelingsgerichtheid is nauwelijks sprake.
137. Tot slot verwijst de Commissie inzake het principe ontwikkelingsgerichtheid op hetgeen in hoofdstuk 4 is opgemerkt over de *'wicked problems'*. Het door de Commissie agenderen daarvan is door de sector vanuit een defensieve en afwachtende houding ontvangen. Een deel van de sector heeft die houding inmiddels veranderd in een opener houding. Echter, de verschillen in benaderingswijze van het kwaliteitsbegrip in de green<sup>112</sup> en white paper<sup>113</sup> daarover, laten zien welke worsteling de sector doormaakt. Een ander voorbeeld daarvan betreft de green paper *Structuurmodellen Accountancy*,<sup>114</sup> dat vooral leest als een poging om het bestaande te behouden en door de Commissie (in hoofdstuk 4) is gekarakteriseerd als een voorbeeld van *'the system fights back'*. Een derde voorbeeld betreft de *Sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*,<sup>115</sup> waarin de sector nog niet de stap heeft gemaakt om belangrijke (kwaliteitsbeïnvloedende) onderwerpen zoals werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk nadrukkelijk te benoemen en te bespreken.

### **Leiderschap**

138. Bij het principe leiderschap gaat het erom of de leiding (partners, bestuur, raad van commissarissen en beroepsorganisatie) in woord (uitingen) en daad (scheppen randvoorwaarden) sturing geven aan en ruimte scheppen voor de beoogde fundamentele veranderingen
139. Ten aanzien van het in overstemming zijn van woorden en daden heeft de Commissie al enige opmerkingen gemaakt bij de bespreking van de principes consistentie en ontwikkelingsgerichtheid. Deze moeten hier als herhaald worden beschouwd.
140. Op het punt van het scheppen van randvoorwaarden is met name van belang dat de leiding van accountantsorganisaties maatregelen neemt om de door de werkvloer (Young Profs) gesignaleerde werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk te mitigeren.

Een belangrijk punt is voorts dat de Commissie heeft geconstateerd dat veel accountantsorganisaties een partner, medewerker of werkgroep hebben aangewezen die verantwoordelijk is voor het veranderproces, met name voor de invoering van de maatregelen. Sommige organisaties hebben een externe partij ingehuurd om hen te helpen met het beschrijven en het uitvoeren van een veranderaanpak.

Het risico bestaat dat de 'verandermanager(s)' goed weet hoe en wat hij moet veranderen, maar dat de rest van de organisatie teveel op afstand staat en het veranderingsproces onvoldoende internaliseert. Mogelijk is dit risico (mede) de oorzaak van het verschil in beleving op bestuurlijk niveau en die op de werkvloer.

Wat betreft het leiderschap op organisatieniveau verwijst de Commissie verder naar paragraaf 4.3. Daarin is uiteengezet dat de *'wicked problems'* niet alleen voor de beroepsorganisatie NBA zijn, maar dat deze vooral ook visie, beleid, leiderschap en daadkracht vragen van bestuurders van accountantsorganisaties.

141. Hoewel er verschillen bestaan tussen (raden van) Commissarissen, is de Commissie positief over de maatregel tot invoering van een Raad van Commissarissen bij OOB-vergunninghouders. De gesprekken met vertegenwoordigers daaruit, tonen dat Commissarissen zich actief met beleidskwesties bemoeien en

112 NBA, *De definitie van audit kwaliteit*, juni 2017.

113 NBA, *Waar het om gaat. Kompas voor controlekwaliteit*, april 2018.

114 NBA, *Structuurmodellen accountancy*, december 2017.

115 NBA, *Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*, november 2017.

dat zij ook betrokken zijn bij de veranderprocessen. Diverse Commissarissen gaven er blijk van de noodzaak in te zien om ook zaken zoals het verdienmodel en het partnermodel van accountantsorganisaties bespreekbaar te maken en indien nodig (op termijn) aan te passen. Overigens riep de green paper *Structuurmodellen Accountancy*<sup>116</sup> zowel positieve als negatieve kritiek bij hen op.

142. Op sectoraal niveau nemen de NBA en de Stuurgroep Publiek Belang op diverse onderdelen het voortouw. Dit betreft onder meer de aanpak en uitwerking van de *'wicked problems'*, maar ook publiceerde de NBA een *'Vernieuwingsagenda'*<sup>117</sup> waarin initiatieven zijn opgenomen om invulling te geven aan aspecten zoals: relevantie, kwaliteit en innovatie.

143. Een initiatief in die agenda is te komen tot een *'Dashboard accountancy'*. De NBA schrijft daarover: *'We gaan beter laten zien wat we doen. Onze kwaliteit wordt tot nu toe vooral zichtbaar gemaakt in rapporten van externe partijen. Wij willen zelf op periodieke basis verantwoording afleggen aan het maatschappelijk verkeer. Met het project Dashboard Accountancy gaan we een systeem inrichten waarin we de kwaliteitsprestaties van accountantskantoren – audit en non-audit – publiekelijk zichtbaar maken. Dit majeure project gaan we samen realiseren met de kantoren. De ambitie is een systeem in te richten dat dermate betrouwbaar is dat de toezichthouders daarop kunnen vertrouwen en dit kunnen gebruiken als uitgangspunt voor hun toetsingen.'*

De NBA heeft nog niet uitgewerkt op welke wijze de Dashboard vorm krijgt en ook niet wat dit initiatief zou moeten gaan betekenen naast of in aanvulling op de werkzaamheden van toezichthouder AFM.

In de *Vernieuwingsagenda* wordt ook nadrukkelijk gewezen op het belang van een *'kwaliteitsgerichte cultuur'*. De Commissie onderschrijft dat belang, maar plaatst wel een kanttekening bij de uitwerking ervan die als volgt is geformuleerd: *'een project gericht op het delen van 'good practices' tussen kantoren en het leren van elkaar via masterclasses en publicaties'*.<sup>118</sup> Het gaat er echter niet alleen om te leren van hetgeen goed is gegaan. Er valt juist ook te leren van gemaakte fouten, een thema dat in de *Vernieuwingsagenda* niet wordt uitgewerkt. De Werkgroep Toekomst Accountantsberoep agendeerde echter het thema *'leren van fouten'* en de Commissie stelde in haar eerste rapport in navolging daarvan dat *'van een deugdelijke analyse van incidenten veel kan worden geleerd'* en bovendien dat een *'incidentenanalyse zinvol en noodzakelijk'* is. Een dergelijke analyse past ook goed in de door de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep voorgestelde maatregelen 6.1 (*'de inrichting van een mechanisme dat specifiek is gericht op het leren van falen'*) en 6.2 (*'het systematisch vertalen van bevindingen van AFM, Accountantskamer, College voor Collegiale Toetsing'*).

144. De Stuurgroep Publiek Belang is in het voorjaar van 2017 actief geworden en heeft sindsdien diverse documenten openbaar gemaakt en zij heeft diverse rondetafel-bijeenkomsten verzorgd. De Stuurgroep heeft het voortouw genomen ten aanzien van het bespreekbaar maken van enkele *'wicked problems'* en brengt daarmee de discussie daarover verder.

---

116 NBA, *Structuurmodellen accountancy*, december 2017.

117 NBA, *Vernieuwingsagenda Accountantsberoep*, april 2018.

118 Als voorbeeld van *'good practices'* publiceerde de Stuurgroep Publiek Belang *Werken aan een kwaliteitsgerichte cultuur. Good practices: hoe pak je dat aan?*, april 2018.



Dat is zonder meer een positieve ontwikkeling. De Commissie heeft naar de toekomst toe echter enkele aanbevelingen:

- **Doorpakken!** Conform de titel van dit rapport benadrukt de Commissie ten eerste dat de vaart in het veranderingsproces moet worden gehouden. Zowel op ministerieel niveau, vanuit de politiek en door toezichthouder AFM is aangegeven dat het proces 'te langzaam' gaat. Een opvatting die de Commissie deelt.<sup>119</sup> Ten tweede wordt met de titel gedoeld op het feit dat het veranderproces met meer diepgang dient te worden uitgevoerd, bijvoorbeeld ten aanzien van oorzakenanalyses en de '*wicked problems*'.
- **Ambitie.** De Stuurgroep Publiek Belang kan meer ambitie tonen. Bijvoorbeeld door de set van 53 maatregelen te herijken en aan te vullen. Maar ook door het kiezen van een integrale benadering waarin oorzaken, maatregelen en effecten worden gekoppeld.
- **Offensief.** Reageer minder defensief op door derden aangereikte voorstellen en alternatieven. Sta daar open voor en toon daarmee ontwikkelingsgerichtheid in plaats van vast te houden aan bestaande modellen en structuren. Ga bijvoorbeeld op zoek naar 'schadelijke prikkels' en maak voorstellen om deze te beteugelen.
- **Visie en daadkracht.** Toon meer visie en daadkracht door zelf stappen te zetten en documenten te schrijven, in plaats van de gehanteerde gelaagdheid met werkgroepen en de inschakeling van wetenschappers en auteurs van buiten de Stuurgroep.
- **Dienstbaarheid.** Het accountantsberoep mag een wettelijk taak uitvoeren en vervult een maatschappelijk relevante poortwachtersfunctie. Die taak en functie vergen dienstbaarheid. Dat maakt dat indien de maatschappij problemen ziet in onderwerpen als fraude, het verdienmodel, het partnermodel of -beloning, deze onderwerpen serieuze bespreking verdienen.<sup>120</sup>
- **Kwetsbaarheid.** Toon kwetsbaarheid door ook die onderwerpen aan te pakken die (financieel) pijn doen. Onderwerpen zoals werkdruk, tijdsdruk, budgetdruk en het sectorbreed afdwingen van maatregelen aangaande pensioenen, goodwill en claw back. Maar ook door het durven te benoemen van '*bad practices*' naast het verspreiden van '*good practices*'.
- **Buiten bestaande kaders.** Durf buiten de bestaande kaders te treden, bijvoorbeeld bij de aanpak van fraude. Blijf niet uitgaan van de (on)mogelijkheden in bestaande wet- en regelgeving, maar durf een probleem aan te pakken door met een blanco vel te beginnen en creativiteit te tonen.
- **Segmenteer.** Diverse initiatieven – zoals de structuurmodellen, drivers van kwaliteit en '*good practices*' – worden geleid door de Big4. Het veranderproces heeft echter betrekking op de gehele sector en niet alleen op de grootste organisaties.

### **Cultuur- en gedragsgerichtheid**

145. Bij het principe cultuur en gedragsgerichtheid gaat het erom of betrokkenen kunnen aantonen dat het implementatie- en veranderingsproces daadwerkelijk is gericht op een cultuur- en gedragsverandering.

146. Het is evident dat binnen de accountancysector sprake is van het sturen op cultuur- en gedragsverandering. Kwaliteit staat meer centraal in doen en laten dan in het recente verleden het geval was. De toon aan de top is ten positieve aan het veranderen. '*Wicked problems*' worden langzaam bespreekbaar.

---

119 De Wta is 12 jaar geleden ingevoerd, de AFM publiceerde sedertdien een reeks van kritische rapporten, het crisisjaar 2014 ligt 4 jaar achter ons, het eerste rapport van de Commissie is ruim 1,5 jaar oud.

120 Een voorbeeld waaruit die dienstbaarheid niet blijkt, is de Taakopdracht voor de Werkgroep Fraude. Daarin staat: '*welke redelijke verwachtingen voor kantoren bespreekbaar zijn om hun maatschappelijke relevantie op het terrein van fraude te vergroten*'. Het gaat er immers niet om wat voor de kantoren bespreekbaar is, het gaat erom wat er op het punt van fraude door het maatschappelijk verkeer wordt geëist.

Daartegenover staat dat het veranderingsproces te langzaam gaat. Dat veel maatregelen op het individu zijn gericht (gedrag) en er op het niveau van de organisatie en de sector (cultuur) nog stappen zijn te maken. Van de genomen maatregelen staan opzet en bestaan wel vast, de werking echter nog niet. Effecten zijn niet of moeilijk meetbaar en aantoonbaar.

147. Meer concreet zijn de 'plussen en minnen' ook zichtbaar in de uitkomsten van bijvoorbeeld de SRA-cultuurscan. De SRA duidt als positieve uitkomsten: <sup>121</sup>

- Er wordt gesproken over kwaliteit (90 %).
- Leidinggevenden zijn aanspreekbaar (91 %).
- Leidinggevenden zijn oprecht geïnteresseerd in het leveren van kwaliteit (84 %).
- Belangrijke informatie wordt onderling gedeeld (80 %).
- Medewerkers komen elkaar (on)gevraagd tot hulp (88%).
- Op een ziekmelding of het opnemen van een vrije dag wordt niet negatief gereageerd (88 %).
- Er zijn genoeg ICT-faciliteiten om het werk juist te doen (88 %).
- Over de strategie is gemiddeld 75 % op de hoogte.
- Junioren krijgen voldoende begeleiding van senioren (76 %).
- 66 % geeft aan dat directieleden leidinggeven aan discussies over kwaliteit.
- 64 % geeft aan dat er veranderingen worden doorgevoerd.
- 60 % zegt dat dilemma's worden besproken binnen het team.
- 51 % van de medewerkers geeft aan dat leidinggevenden vragen naar hun mening inzake kwaliteit.

De SRA noemt als 'optimalisatiepunten':

- Op de onderdelen 'Beloningsstructuur', 'Imago beroep' en 'samenwerking' is winst te behalen.
- Communicatie over wel/niet weigeren van opdrachten.
- Evaluatie van leidinggevenden door medewerkers.
- Toepassen 360 graden feedback.
- Nog meer aandacht voor kwaliteit in beloningsbeleid.
- Samenwerking tussen teams, dialoog aangaan en spanningen bespreken.
- Zelfreflectie op de eigen teamprestatie vindt men moeilijk.
- Fouten en dilemma's delen om ervan te leren wordt door medewerkers persoonlijk als moeilijk ervaren (tijdsdruk speelt ook een rol).
- Evalueren van leidinggevenden is geen standaard gebruik.
- Er is niet altijd voldoende tijd ingepland om een opdracht goed uit te voeren.
- Leidinggevenden reageren niet altijd adequaat op werkdruk.
- De beloning is nog niet (voldoende) gekoppeld aan kwaliteit.
- Medewerkers voelen zich niet altijd gewaardeerd voor hun inzet om te komen tot kwaliteit.

148. Per saldo komt de Commissie tot de conclusie dat de sector aantoonbaar *is gericht* op cultuur- en gedragsverandering. Daarmee is echter – mede door hetgeen hiervoor ten aanzien van de andere principes is opgemerkt – nog *niet aangetoond* dat de cultuur- en gedragsverandering een feit is en in de afrondende fase zit.

---

121 SRA, Presentatie MCA: *Kwaliteit in het niet-OOB segment*, 23 april 2018 (niet openbaar).



De Werkgroep Toekomst Accountantsberoep stelde in haar rapport:<sup>122</sup> *‘Als er een cultuur is waarin te veel prikkels zijn gericht op winstoptimalisering en inkomensverbetering, waar de loyaliteit primair ligt bij klantrelaties en collega’s en waarin tegenspraak niet wordt gestimuleerd en georganiseerd, dan ontstaat een voedingsbodem voor incidenten waarin mensen verkeerde keuzes maken.’*

De Commissie is het eens met het geciteerde. Haar bevindingen inzake winst- en inkomensgerelateerde onderwerpen (zoals werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk alsmede die inzake het verdienmodel, businessmodel, partnermodel en – beloning, het intern verrekenmodel, maar ook: goodwill, pensioenen en claw back) onderbouwen de stelling dat de cultuur- en gedragsverandering nog niet is afgerond. Integendeel: er dient nog veel te gebeuren. Voor het niet-OOB segment komt daarbij dat de Commissie uit diverse gesprekken met bestuurders heeft ervaren dat de klantgerichtheid daar dominant is. Tegenspraak binnen accountantsorganisaties, met name gericht op het elkaar aanspreken als het erom gaat, zit bij veel accountants(organisaties) niet of onvoldoende in het DNA. Aan tegenspraak is naar de mening van de Commissie verwant het willen leren van fouten (*‘bad practices’*). Dit alles maakt dat blijvende aandacht voor cultuur- en gedragsverandering is vereist.

## 5.2 Veranderkundige thema’s

### Inleidend

149. In deze paragraaf maakt de Commissie enige aanvullende opmerkingen op de hiervoor behandelde principes. Dit mede in aanloop op de volgende paragraaf waarin het *‘Maturity-model’* van Zadek wordt toegepast op het veranderproces in de accountancysector. Kern van dit alles is dat toepassing van de juiste organisatie- en veranderkundige principes een voorwaarde is om zich als organisatie te kunnen ontwikkelen naar de volgende fases in het model.

### Veranderaanpak

150. Een succesvolle veranderaanpak is (waar mogelijk)<sup>123</sup> *‘evidence based’*. Vandaar dat de Commissie hecht aan een deugdelijke onderbouwing van het drieluik Oorzaken-Maatregelen-Effecten (*‘OME’-model*). Voorts is van belang dat de beoogde effecten van het veranderproces goed en waar mogelijk meetbaar in kaart worden gebracht, waarbij ook aandacht dient te zijn voor negatieve effecten en/of indicatoren.

Daarbij dient in ogenschouw te worden genomen dat tot nog toe veel van hetgeen door, binnen en over de sector wordt gepubliceerd (bijvoorbeeld de NBA-monitor, de SRA-cultuurscan en de publicaties van de Stuurgroep Publiek Belang) op zelfrapportage of eigen onderzoek is gebaseerd. Daartegenover staan bijvoorbeeld de rapporten van de AFM die een genuanceerder kwaliteitsbeeld of oordeel over de cultuur- en gedragsverandering geven. Daarom dient *‘evidence based’* verder te gaan dan het vatten van de veranderaanpak en het veranderproces in beleidstaal, bijvoorbeeld door veranderingen en effecten beter meetbaar en daarmee objectiveerbaar te maken.

151. De veranderaanpak dient meer segment- en organisatiespecifiek te zijn. De onderscheiden segmenten (Big4, Next 5, grote niet-OOB organisaties alsmede de middelgrote en kleine niet-OOB organisaties) hebben ieder hun eigen karakteristieken (bijvoorbeeld qua omvang, opdrachten, cliënten en teamsamenstelling) en dat geldt ook voor iedere accountantsorganisatie. Een houding waarin louter sectorinitiatieven worden gevolgd of waarbij wordt afgewacht welke richting de grote kantoren kiezen volstaat derhalve niet.

---

122 Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, *In het Publiek Belang*, 25 september 2014, pp. 24-25.

123 Met deze toevoeging verwijst de Commissie naar hetgeen zij eerder (intermezzo, paragraaf 4.3) heeft gesteld over de aanpak van *‘wicked problems’*, namelijk: *‘Wicked problems’* leert men pas kennen door ze te onderkennen en door zich ermee in te laten. Ze kunnen niet worden opgelost door een projectmatige oplossing te bedenken. Dit betekent dat een zogenaamde *‘evidence based’*-aanpak (het op basis van wetenschappelijk onderzoek plegen van een interventie met een grote kans van slagen) niet opgaat. Goede of foute oplossingen zijn niet vooraf meteen duidelijk. Een *‘wicked problem’* is hiervoor te grillig, te groot en te ingewikkeld om in een dergelijk kader te kunnen worden gevat.’

### *Verandercapaciteit en verandercondities*

152. Bij verandercapaciteit gaat het om het vermogen van de accountantsorganisatie om een goede analyse van het noodzakelijke veranderproces te maken, de juiste mensen en middelen ter beschikking te stellen en de organisatie en omgeving 'er klaar voor te maken' en in mee te nemen.

153. Feit is dat het overgrote deel van de accountantsorganisaties nauwelijks of geen ervaring heeft met (grootschalige) veranderingsprocessen en blijkens de uitvraag van de Commissie, slechts in beperkte mate in staat bleek de kritische succesfactoren van het veranderproces te benoemen. Hetgeen aangeeft dat de verandercapaciteit relatief laag is. Uit de uitvraag onder de leiding van accountantsorganisaties blijkt dat de Big4 positief antwoorden op de vraag of zij ervaring hebben met ingrijpende veranderprocessen en dat dit antwoord tot overwegend negatief afloopt bij de kleine niet-OOB vergunninghouders.

Mede op basis van de gesprekken met bestuurders en commissarissen van accountantsorganisaties, maar ook op basis van de constatering dat diverse grote vergunninghouders externe begeleiding ten behoeve van het veranderproces hebben ingeroepen, is het beeld van de Commissie ten aanzien van de interne verandercapaciteit die vergunninghouders hebben minder positief. Zo gaven enkele commissarissen van Big4-organisaties aan dat de ervaring van hun bestuurders met ingrijpende veranderprocessen niet groot is en dat het een hele uitdaging is.

Voor wat betreft de niet-OOB organisaties herhaalt de Commissie dat deze veelal volgend zijn ten aanzien van de sectorinitiatieven. Eigen inbreng (bijvoorbeeld qua oorzaken en aanvullende maatregelen) is er nauwelijks.

Al met al toont vrijwel de gehele sector door een gebrek aan afdoende verandercapaciteit, een 'klassieke veranderaanpak' die is gebaseerd op 'tijdelijke interventiesystemen', zoals stuur-, werk- en projectgroepen en externe adviseurs. Dit gevoegd bij 'verandermanagers' maakt dat het veranderproces geïsoleerd kan raken van de rest van de organisatie en vooral technocratisch en gericht op compliance wordt aangepakt. Daarbij wordt opgemerkt dat niet zelden functionarissen bij het veranderproces zijn betrokken, die beleidsmatig verantwoordelijk waren voor de kwaliteitsgebreken en incidenten die ten grondslag liggen aan de noodzaak tot veranderen.

Het gebrek aan afdoende verandercapaciteit roept de vraag op of de sector als geheel afdoende in staat is om over de volle breedte het veranderproces gestand te doen, dit mede gezien de complexiteit en (organisatorische en financiële) ingrijpendheid van de maatregelen en veranderingen. Daarbij komt dat de Commissie – zoals ook in het vorige rapport aangegeven – meer technocratisch dan adaptief ziet reageren.

Voorts leert de uitvraag van de Commissie onder de leiding van accountantsorganisaties dat met name bij een deel van de kleinere vergunninghouders de bereidheid tot veranderen in de loop der tijd afneemt en dat binnen de sector het absorptievermogen ten aanzien van veranderingen eveneens afneemt. Diverse antwoorden op de uitvraag illustreren dit:

- de tijdsbesteding aan veranderprocessen en de slagvaardigheid is gering;
- te lange doorlooptijden voordat nieuwe tools/standaarden en dergelijke gereed zijn en in de praktijk worden geïmplementeerd;
- gemis aan juiste tone-at-the-top;
- gebrek aan vaardigheden;
- snelheid/tijd ('op adem kunnen komen');
- onbedoeld kweken van een angstcultuur;
- zwak management-commitment.

154. Met betrekking tot de verandercondities wijst de Commissie vooral op de compliancehouding van veel accountantsorganisaties. Dit wijst niet alleen op het bestaan van een technocratische in plaats van adaptieve benadering van het veranderproces, maar blijkt in de praktijk ook een prikkel te zijn voor het ontwikkelen van een angstcultuur onder partners en medewerkers. De angst om fouten te melden of om afgerekend te worden op kwalitatief ondermaatse dossiers beperkt een open cultuur en de ontwikkeling van een lerende organisatie.

### ***Systeemeigenschappen en remmende factoren***

155. In het veranderproces is het noodzakelijk oog te hebben voor systeemeigenschappen (op sector- en op organisatieniveau), vooral de eigenschappen die een remmende of vertragende werking kunnen hebben. Het gaat dan om eerdergenoemde factoren zoals werkdruk, tijdsdruk, budgetdruk, capaciteitstekorten, angstcultuur, compliancegerichtheid en onduidelijkheid over het kwaliteitsbegrip. De aanwezigheid van deze factoren volgt nadrukkelijk uit het medewerkersonderzoek; ze zijn echter niet afdoende in de oorzakenanalyses en het treffen van maatregelen betrokken.

156. Een andere systeemeigenschap die eerder is genoemd betreft het feit dat veranderingen binnen de sector niet vanzelf maar onder druk van buitenaf (politiek, AFM, belanghebbenden) tot stand komen. Van soortgelijke aard is de neiging binnen de sector om defensief en technocratisch te reageren op door derden voorgestelde aanpassingen, veranderingen of maatregelen. En eveneens eerdergenoemd is het feit dat veel vergunninghouders volgend zijn en afwachten op de sectorinitiatieven die worden ontwikkeld.

157. Genoemde en soortgelijke eigenschappen en factoren zijn bedreigend voor een effectief veranderproces. Bovendien werken zij vertragend. Dit klemmt temeer daar de sector inmiddels ruim 3,5 jaar bezig is met de invoering van 53 maatregelen – waarvan de werking en effecten nog niet vaststaan – en de cultuur- en gedragsverandering. De veranderkunde gebaseerd op een scala aan veranderprocessen leert dat het tempo van dergelijke processen hoog dient te zijn, mede om te voorkomen dat verandermoeheid intreedt. Naar de mening van de Commissie dient de sector daarom slagvaardiger en ambitieuzer te opereren. Onder meer door de onderwerpen aan te pakken die opkomen naar aanleiding van het onderzoek van de Young Profs en de fundamentele problematiek van de *'wicked problems'*. Het gaat om onderwerpen en problemen die telkens zullen blijven terugkeren indien deze niet worden opgepakt, hetgeen funest is voor het herstel van vertrouwen en voor het dienen van het publiek belang.

## **5.3 Maturity-model Zadek**

### ***Invoering 53 maatregelen***

158. In paragraaf 1.5 is het *'Maturity-model'* van Zadek als beoordelingskader geïntroduceerd. In paragraaf 2.1 is dat model (beperkt) toegepast op de invoering van de 53 maatregelen. Ten aanzien van die maatregelen komt de Commissie voor wat betreft de sector tot een indeling in de categorieën *'consolidating'* en *'institutionalized'*: door de sector zijn (grotendeels middels zelfregulering) maatregelen benoemd (in 2014), deze zijn en/of worden door vergunninghouders ingevoerd en de maatregelen vormen steeds nadrukkelijker een onderdeel van de bestaande praktijk.

Indien de invoering van de 53 maatregelen op organisatieniveau wordt bekeken komt de Commissie voor wat de OOB-organisaties tot de conclusie dat zij de *'defensive'* en *'compliance stage'* duidelijk voorbij zijn en zich minimaal in de *'managerial stage'* bevinden. De niet-OOB organisaties bevinden zich, enkele voorlopers daargelaten, vooral nog wel in de eerste fasen (*'defensive'* en *'compliance'*).

### ***Overall beeld***

159. Het eerste rapport van de Commissie in 2016 en het AFM-rapport in 2017 hebben de OOB-organisaties dieper in de *'managerial stage'* en op enkele onderdelen aan het begin van de *'strategic stage'* gebracht (met name het accepteren van de noodzaak om de *'wicked problems'* bespreekbaar te maken).

160. Het is moeilijk en bovendien enigszins arbitrair om de diverse segmenten voor wat betreft het overall beeld ten aanzien van het veranderproces en de fases daarvan op gelijke wijze neer te zetten als in hoofdstuk 2 ten aanzien van de invoering van de 53 maatregelen is gedaan. Daarvoor zijn de verschillen binnen alle segmenten en ten aanzien van te onderscheiden facetten (zoals: de 53 maatregelen, de omgang met *'wicked problems'*; de mate van cultuur- en gedragsverandering, verandercapaciteit) te groot en is de materie te complex. Daarom beperkt de Commissie zich tot het maken van een observatie op hoofdlijnen en een waarschuwend opmerking.

De observatie is dat het Big4-segment duidelijk vooroploopt als het gaat om het totale veranderproces, de veranderbereidheid en verandercapaciteit. De rest van de sector volgt op een afstand die – enkele uitschieters ten positieve en negatieve daargelaten – groter wordt naarmate de accountantsorganisaties kleiner worden.

De waarschuwend opmerking vloeit voort uit hetgeen in de paragrafen 5.1 en 5.2 is opgemerkt ten aanzien van de veranderkundige principes en thema's, namelijk dat op sector- en organisatieniveau nog veel moet worden gedaan. Van een integrale en consistente aanpak is sectorbreed nog geen sprake, de ontwikkelingsgerichtheid en het leiderschap behoeven verbetering. Dat geldt ook voor de veranderaanpak, de verandercapaciteit, verandercondities, de systeemeigenschappen en de remmende factoren. Daadwerkelijke cultuur- en gedragsverandering is nog niet aangetoond.

Dit alles maakt dat indien in de toekomst onvoldoende wordt ingezet op deze principes en thema's en/of het verandertempo<sup>124</sup> wordt vertraagd, op sector- en organisatieniveau een terugval plaats heeft naar een voorgaande fase. Daardoor komen de beoogde effecten<sup>125</sup> van het veranderproces dan in het gedrang.

---

124 Dat op ministerieel en politiek niveau, door de AFM en de Commissie nochtans als 'te langzaam' wordt gekwalificeerd.

125 Kwaliteitsverbetering, het dienen van het publiek belang, vertrouwensherstel, het hebben van maatschappelijke impact en het bereiken van cultuur- en gedragsverandering.

## Conclusies hoofdstuk 5

De Commissie heeft in het beoordelingskader vijf principes centraal gesteld: integraliteit, consistentie, ontwikkelingsgerichtheid, leiderschap en cultuur- en gedragsgerichtheid. De conclusies met betrekking tot deze onderwerpen luiden als volgt:

- a) Van een **integrale aanpak** van het veranderproces is onvoldoende sprake. Dat blijkt onder meer uit het gebrek aan verbinding tussen oorzaken, maatregelen en effecten. Maar ook uit het feit dat de *'wicked problems'* en een thema als *'werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk'* nog onvoldoende in de oorzakenanalyses en de te nemen maatregelen zijn betrokken.
- b) De Commissie acht het te gemakkelijk te wijzen op de samenhang tussen of de combinatie van de 53 maatregelen en op het feit dat (nog meer) tijd nodig is om de effecten van de (combinatie van) maatregelen zichtbaar te maken. Dat kost bovendien te veel tijd, terwijl nu reeds de conclusie kan worden getrokken dat de 53 maatregelen niet afdoende zijn omdat van een integrale benadering van oorzaken, maatregelen en effecten door de sector en accountantsorganisaties geen sprake is. Ruim 3,5 jaar na het uitkomen van het rapport van de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (september 2014), is immers duidelijk dat de toentertijd genoemde oorzaken onvolledig waren. Zo heeft de Commissie in haar eerdere rapport bijvoorbeeld gewezen op oorzaken die samenhangen met een aantal *'wicked problems'*; deze zijn door de Werkgroep niet nadrukkelijk in hun beschouwing betrokken. Evenmin heeft de Stuurgroep Publiek Belang de door haar onderkende drivers voor controlekwaliteit adequaat gekoppeld aan maatregelen en effecten.
- c) Van een **consistente aanpak** wordt niet altijd blijk gegeven. De positieve toon aan de top en in transparantieverslagen of andere documentatie sluit niet altijd aan op de uitvoering en beleving in de praktijk. Op de werkvloer zien medewerkers met name door aspecten als werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk de mogelijke (negatieve) gevolgen op kwaliteitsaspecten. Deze komen beleidsmatig nauwelijks aan de orde. Medewerkers, Young Profs, maar ook cliënten van accountantsorganisaties, plaatsen bovendien wél kanttekeningen bij met name het verdienmodel, het partnermodel en de partnerbeloning.
- d) Van een open en reflectieve houding die verder gaat dan compliant zijn (ook wel: **ontwikkelingsgerichtheid**) is sectorbreed slechts in beperkte mate sprake als het bijvoorbeeld gaat om de herijking van de set maatregelen, aanpak van het verdienmodel, het partnermodel en een onderwerp als fraude. Het uit zich voorts in het verschijnsel dat de sector wel *'good practices'* publiceert, maar nog niet komt tot een analyse van en publicatie over de pendant daarvan: *'bad practices'*.
- e) Tegenover het optimisme van het **leiderschap**, dat zich uit in plannen van aanpak, papers, beleidsplannen, het duiden van *'good practices'* en vergezichten voor de toekomst, staat het realisme van de buitenwereld, dat zich uit in de vraag naar aantoonbare resultaten en effecten op de korte termijn en oog voor incidenten en *'bad practices'*. Dat wil niet zeggen dat het leiderschap zich automatisch op de korte termijn moet focussen. Hun realiteit dient echter wel het tonen van oog en oor voor die vraag naar resultaten en effecten, incidenten en *'bad practices'* te omvatten. Die realiteit in hun leiderschap dient zich te manifesteren met meer visie, voortvarendheid, daadkracht, ook ten aanzien van fundamentele oorzaken of *'wicked problems'*.
- f) Het is evident dat binnen de accountancysector inmiddels sprake is van het sturen op **cultuur- en gedragsverandering**. Kwaliteit staat meer centraal in doen en laten dan in het recente verleden het geval was. De toon aan de top is ten positieve aan het veranderen. *'Wicked problems'* worden langzaam bespreekbaar. Daartegenover staat dat het veranderingsproces te langzaam gaat. Dat veel maatregelen op het individu zijn gericht (gedrag) en er op het niveau van de organisatie en van de sector (cultuur) nog stappen zijn te maken.
- g) De Commissie komt tot de conclusie dat de sector aantoonbaar *is gericht* op cultuur- en gedragsverandering. Daarmee is echter – mede door hetgeen hiervoor ten aanzien van de andere principes is opgemerkt – nog *niet aangetoond* dat de cultuur- en gedragsverandering een feit is en in de afrondende fase zit. De bevindingen inzake winst- en inkomensgerelateerde onderwerpen (zoals werkdruk, tijdsdruk en budgetdruk alsmede die inzake het verdienmodel, businessmodel, partnermodel en – beloning, het intern verrekenmodel, maar ook: goodwill, pensioenen en claw back) onderbouwen de stelling dat de cultuur- en gedragsverandering nog niet is afgerond. Voor het niet-OOB segment komt daarbij dat de Commissie uit

diverse gesprekken met bestuurders heeft ervaren dat de klantgerichtheid daar dominant is. Tegenspraak binnen accountantsorganisaties, met name gericht op het elkaar aanspreken als het erom gaat, zit bij veel accountants(organisaties) niet of onvoldoende in het DNA. Aan tegenspraak is naar de mening van de Commissie verwant het willen leren van fouten (*bad practices*). Dit alles maakt dat blijvende aandacht voor cultuur- en gedragsverandering is vereist.

De conclusies en observaties van de Commissie aangaande het vermogen van accountantsorganisaties om te veranderen (ook wel: **verandercapaciteit**) luiden als volgt:

- h) Het overgrote deel van de accountantsorganisaties heeft nauwelijks of geen ervaring met (grootschalige) veranderingsprocessen, beschikt nauwelijks over uitgewerkte veranderplannen en is slechts in beperkte mate in staat gebleken de kritische succesfactoren van het veranderproces te benoemen. Hetgeen aangeeft dat de vandercapaciteit relatief laag is en ook niet effectief kan zijn indien deze niet aantoonbaar is gericht op de kritische succesfactoren.
- i) Bij niet-OOB vergunninghouders ontbreekt nagenoeg altijd een duidelijke en gestructureerde vanderaanpak. De meeste OOB-vergunninghouders beschikken wel over een vanderaanpak, echter deze is veelal klassiek en technocratisch van aard. Basisbeginselen uit de vanderkunde worden niet of in onvoldoende mate gevolgd. De zogeheten vandercapaciteit is net als het vandertempo relatief laag.
- j) Het Big4-segment loopt duidelijk voorop als het gaat om het totale vanderverproces, de vanderebereidheid en vandercapaciteit. De rest van de sector volgt op een afstand die – enkele uitschieters ten positieve en negatieve daargelaten – groter wordt naarmate de accountantsorganisaties kleiner worden. Echter, enkele commissarissen van Big4-organisaties gaven aan dat de ervaring van hun bestuurders met ingrijpende vanderverprocessen niet groot en een hele uitdaging is. Bovendien gaven zij aan dat de complexiteit van de vanderingen lang is onderschat.
- k) Al met al toont vrijwel de gehele sector door een gebrek aan afdoende vandercapaciteit, een ‘klassieke vanderaanpak’ die is gebaseerd op ‘tijdelijke interventiesystemen’, zoals stuur-, werk- en projectgroepen en externe adviseurs. Dit gevoegd bij ‘vandermanagers’ maakt dat het vanderverproces geïsoleerd kan raken van de rest van de organisatie en vooral technocratisch en gericht op compliance wordt aangepakt. Daarbij wordt opgemerkt dat niet zelden functionarissen bij het vanderverproces zijn betrokken, die beleidsmatig verantwoordelijk waren voor de kwaliteitsgebreken en incidenten die ten grondslag liggen aan de noodzaak tot vandereen.
- l) Het gebrek aan afdoende vandercapaciteit roept de vraag op of de sector als geheel afdoende in staat is om over de volle breedte het vanderverproces gestand te doen, dit mede gezien de complexiteit en (organisatorische en financiële) ingrijpendheid van de maatregelen en vanderingen.
- m) Daarnaast dient de sector meer oog te hebben voor de factoren (systeemeigenschappen) die de vanderingen kunnen belemmeren of vertragen. Het gaat dan om factoren die in het rapport herhaaldelijk aan de orde worden gesteld: werkdruk, tijdsdruk, budgetdruk, capaciteitstekorten, angstcultuur, compliancegerichtheid en de uitleg van het kwaliteitsbegrip.
- n) Tot slot vormen vandermoeheid en –apathie een bedreiging voor effectieve vanderingen. De uitvraag van de Commissie onder de leiding van accountantsorganisaties, leert dat met name bij een deel van de kleinere vergunninghouders de bereidheid tot vandereen in de loop der tijd afneemt en binnen de sector het absorptievermogen ten aanzien van vanderingen eveneens.



## 6. Aanvulling op de wicked problems

De in het rapport *Veranderen in het Publiek Belang* opgenomen opsomming van 'wicked problems' was niet-limitatief. Het valt de Commissie op dat in de reacties op het rapport en de discussie over 'wicked problems' geen aanvullende probleempunten door bijvoorbeeld de NBA of de Stuurgroep Publiek Belang zijn geagendeerd. Naast de zes eerdergenoemde 'wicked problems' signaleert de Commissie aanvullend (onder meer) de volgende belangrijke thema's die in de nabije toekomst meer en nadrukkelijk aandacht behoeven. Het zijn thema's die naar de mening van de Commissie nadrukkelijker in het veranderproces dienen te worden betrokken omdat zij (negatieve) impact op effecten zoals kwaliteit en cultuur- en gedragsverandering kunnen hebben.

### 6.1 Internationale context

161. Diverse in Nederland actieve accountantsorganisaties maken deel uit van internationale netwerken.

Dat kan zowel een stimulans als een hindernis voor het veranderingsproces zijn.

In Nederland wordt vanuit de accountancysector regelmatig gesteld dat we hier ten lande sneller gaan dan elders wenselijk wordt geacht. In die zin kunnen de internationale krachten binnen de netwerken een remmende factor in het veranderingsproces zijn. Bijvoorbeeld als het erom gaat de schadelijke prikkels uit het verdienmodel, businessmodel, partnermodel en/of het intern verrekenmodel te mitigeren. Of als het gaat om het afwikkelen van langslappende kwesties waarin aansprakelijkstelling speelt of dreigt.

Voorts is de internationale context van belang als het gaat om het *level playing field*. De maatregelen in Nederland werken op de korte en de lange termijn kostenverhogend en mutatis mutandis resultaatverlagend. Dat levert de Nederlandse accountancysector een concurrentienadeel op zolang internationaal geen soortgelijke maatregelen als in Nederland worden genomen.

162. De druk van het netwerk en het *level playing field* kunnen naar de mening van de Commissie geen reden of excuus vormen om benodigde maatregelen die kwaliteitsverhogend werken en/of het publiek belang dienen, achterwege te laten. Integendeel: de gebleken noodzaak van maatregelen noopt de Nederlandse accountancysector tot het met kracht binnen hun netwerken en bij internationale beroepsorganisaties bepleiten en ondersteunen van sectorbrede veranderingen en verbeteringen. Bijvoorbeeld als het gaat om zaken zoals de schadelijke prikkels in het verdienmodel, businessmodel, partnermodel en/of het intern verrekenmodel. Maar ook als het gaat om het praktisch invullen van het begrip (audit)kwaliteit en de versteviging van de rol van de accountant in het kader fraudepreventie en -detectie.

### 6.2 Innovatiekracht van de sector

163. Een dimensie van kwaliteit is het leveren van toegevoegde waarde. Dat laatste is geen automatisme. Een deel van de cliëntenpopulatie van accountantsorganisaties ziet de wettelijke verplichte accountantscontrole als een 'commodity' en 'credence good', of vrij vertaald: een 'verplicht nummer' ('moetje') en 'geloofsartikel'. Daarbij ziet een deel van diezelfde populatie de accountantscontrole als een kostenpost, waarbij de accountant bovendien in onvoldoende mate voorziet in de behoeften van de cliënt en in het leveren van toegevoegde waarde voor deze en voor het brede maatschappelijk verkeer.

Binnen die context is innoveren een *must*. Ter vergroting van de efficiency van de controle en ter verlaging van de daarmee gemaakte kosten. Maar dus ook om meer toegevoegde waarde te kunnen leveren. Door bijvoorbeeld vroegtijdig signalen van fraude en dreigende discontinuïteit in kaart te brengen waardoor ingrijpen en bijsturing kan plaatsvinden. Maar ook door via data-analyse meer te halen uit beschikbare gegevens.

164. Vooral de grote accountantsorganisaties hebben de afgelopen jaren geïnvesteerd in innovatie, met name op het gebied van data-analyse. Ook bestaan er kleine, maar sterke niche-spelers. Echter, er zijn ook nog veel spelers die op dit terrein (nog) niet meekunnen en die nog moeten investeren om een inhaalslag te kunnen maken en om een relevante speler te kunnen blijven. Op het gebied van controletechniek is bovendien blijvend innovatie nodig om met minder mensen slimmer en adequater te kunnen opereren.



### 6.3 Krappe arbeidsmarkt en de (verminderde) aantrekkelijkheid van het accountantsberoep

165. Aansluitend op het vorige punt, constateert de Commissie dat de (krappe)arbeidsmarkt een steeds prominenter probleem wordt binnen de accountancysector. Dat heeft nadrukkelijk ook te maken met de uitstraling en aantrekkelijkheid van het accountantsberoep. In deze verwijst de Commissie onder meer naar het gesprek met en het onderzoek van de NBA Young Profs.<sup>126</sup>

Er zijn diverse factoren die het personeelsverloop binnen accountantsorganisaties negatief beïnvloeden. Voorbeelden zijn capaciteitstekorten, werkdruk, onrealistische planningen, toenemende complianceverplichtingen, angstcultuur en de beeldvorming rond het beroep. Daarnaast hebben accountants vele andere, vaak als aantrekkelijker ervaren, kansen en perspectieven op de arbeidsmarkt.

De Commissie merkt op dat de verminderde aantrekkelijkheid van het beroep geen reden kan zijn om problemen te bedekken in plaats van deze te benoemen. De Commissie ziet het juist als dé aansporing om de problematiek van de sector voortvarend(er) aan te pakken, onder meer door schadelijke prikkels in het verdien-, business-, intern verreken- en partnermodel wel weg te nemen. Maar ook door in woord en daad te tonen dat het publiek belang voor de accountant telt. Daarbij is van belang, zie onder meer het in hoofdstuk 3 besproken onderzoek van de Young Profs en Nyenrode Business Universiteit, dat jonge mensen andere perspectieven dan de oude garde hanteren en dat zij meer openstaan voor het aanpakken van fundamentele onderwerpen. Het adequaat aanpakken daarvan is dan ook van groot belang om de jonge garde perspectief te bieden, in te laten stromen en voor het openbaar beroep te behouden.

### 6.4 Coherentie binnen de accountancysector

166. Tot slot maakt de Commissie een opmerking over het gemis aan coherentie binnen de accountancysector. Hoewel de primaire verantwoordelijkheid voor de uitvoering van benodigde veranderingsprocessen en tot het oplossen van ('wicked') problemen bij accountantsorganisaties ligt, is de praktijk dat de meeste accountantsorganisaties het aanpakken van de 'wicked problems' aan vertegenwoordigende organen laten. Zoals de NBA, het SRA, de NOVAK en de Stuurgroep Publiek Belang.

Het leveren van een voortvarende en adequate bijdrage aan de aanpak van de 'wicked problems' door dergelijke organen – hetgeen de Commissie ziet als complementair aan de aanpak daarvan door accountantsorganisaties – wordt bemoeilijkt en belemmerd door het genoemde gemis aan coherentie binnen de sector. Bovendien werkt het vertragend en leidt het tot suboptimale oplossingen.

167. Het gemis aan coherentie uit zich op meerdere fronten. Bijvoorbeeld via de kloof tussen de relatief grote en de relatief kleine accountantsorganisaties. Beider werkterreinen, mogelijkheden, achtergronden, wensen, belangen, kansen en problemen zijn zodanig divers dat in de praktijk de tegenstellingen vaak groter (b)lijken dan hetgeen de groepen accountantsorganisaties bindt. Zij doemen regelmatig op bij bestuurlijke discussies, de vorming van beleid, de aanpak van de problematiek van en binnen de accountancysector, alsmede bij de externe communicatie over de sector.

Voorts tonen de kloof en de tegenstelling zich ook in de mate waarin grote respectievelijk kleine(re) accountantsorganisaties zich verantwoordelijk voelen en verantwoordelijkheid nemen voor die problematiek. De Commissie constateert dat diverse vertegenwoordigers van kleinere accountantsorganisaties zich onvoldoende 'probleemeigenaar' voelen en de noodzaak tot ingrijpende veranderingen niet zelf ervaren maar deze vooral als iets voor de Big4 zien.

Het gemis aan coherentie toont zich bovenal in de vele formele en informele overlegstructuren, die slagvaardig en voortvarend handelen in de weg staan. Mede daarom duurt het zetten van duidelijke stappen en het bereiken van effecten te lang. Met andere woorden: het vertraagt het verandertempo.

---

126 Zie hoofdstuk 3.

## Conclusies hoofdstuk 6

- a) In haar eerste rapport heeft de Commissie een aantal prangende *'wicked problems'* genoemd en zich daarbij beperkt tot een zestal problemen. In hoofdstuk 3 heeft de Commissie aandacht geschonken aan die zes problemen, waarbij het opvalt dat vanuit de sector op beleidsmatig niveau geen aanvullende problemen zijn geagendeerd. Het onderzoek van de Commissie toont aan dat er binnen de sector wel degelijk nog meer belangrijke thema's spelen. Daarvan benoemt de Commissie er een aantal, die de Commissie door diverse geïnterviewden zijn aangedragen of met hen zijn besproken.
- b) Ten eerste de internationale context waarbinnen de sector opereert. De internationale netwerken en krachten kunnen een remmende factor in het veranderingsproces zijn. De internationale voortrekkersrol die Nederland altijd heeft gespeeld op het terrein van de accountancy, zouden een stimulans voor de sector kunnen zijn om ten aanzien van de veranderingsprocessen door te pakken. Ook binnen de internationale netwerken.
- c) Ten tweede de innovatiekracht van de accountancysector. De Commissie ziet de accountancysector in de breedte als weinig innovatief. Een beeld dat mede is gebaseerd op de gesprekken met commissarissen van accountantsorganisaties, maar ook met vertegenwoordigers van hun cliënten. De innovatiekracht moet in de breedte van de sector omhoog, om als accountant toegevoegde waarde te kunnen blijven leveren en relevant te zijn.
- d) Vermoedelijk het belangrijkste thema betreft de arbeidsmarkt in combinatie met de (verminderde) aantrekkelijkheid van het accountantsberoep. De aantrekkelijkheid van het beroep is niet verminderd door de AFM-rapporten, rechtszaken, politieke discussies over de accountancysector en/of rapporten van de Commissie, maar wél door de incidenten en kwaliteitsgebreken die daaraan ten grondslag liggen. Het is dan ook de sector die het negatieve beeld moet kantelen door kwaliteit te leveren, maar ook door belangstellenden voor het vak en Young Profs een perspectief te bieden. De zorgen van Young Profs over zaken zoals het verdienmodel, partnermodel, partnerbeloning en werkdruk dienen daarbij centraal te worden gesteld.
- e) Tot slot constateert de Commissie een gebrek aan coherentie binnen de accountancysector. Ook dat is een remmende factor in het veranderingsproces dat de sector heeft ingezet.



# 7. Terugblik en vooruitblik werkzaamheden Commissie

In dit hoofdstuk gaat de Commissie in een korte terugblik in op de onderwerpen die in haar eerste rapport zijn aangekondigd om in onderhavig (tweede) rapport te behandelen. Voorts wordt een vooruitblik gegeven op de komende periode in aanloop naar het derde rapport van de Commissie.

## 7.1 Terugblik

### *Het eerste rapport van de Commissie*

168. In haar eerste rapport schreef de Commissie:

*'De Commissie zal naar verwachting in 2017 met een volgend rapport komen. Daarin zal in ieder geval aandacht worden besteed aan:*

- *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.'*

169. Op de eerste 4 punten is de Commissie in dit rapport uitgebreid ingegaan. Het vijfde punt – de visie op het publiek belang - is in dit rapport eveneens aan de orde gesteld (hoofdstuk 4), waarbij de Commissie de conclusie heeft getrokken dat de sector van dit onderwerp 'nog geen speerpunt' heeft gemaakt. Op het onderwerp NBA-visie en het besturingsmodel is de Commissie in hoofdstuk 5 summier ingegaan. De laatste twee onderwerpen – de gerechtvaardigde verwachtingen als onderdeel van de verwachtingskloof en het longitudinaal onderzoek – hebben van de Commissie de afgelopen periode nauwelijks aandacht gekregen. Voor wat betreft het eerste onderwerp heeft dat te maken met de door de Commissie gekozen prioritering. Met betrekking tot het laatste onderwerp is de keuze gemaakt om een dergelijk arbeids-, tijds- en kostenintensief onderzoek niet uit te voeren. De initiatieven binnen de sector maakten dit onderzoek minder noodzakelijk, mede gezien de belasting voor de vergunninghouders.

## 7.2 Vooruitblik

170. De Commissie is voornemens een volgend rapport op te stellen in de tweede helft van 2019. In dat rapport zal in ieder geval aandacht worden geschonken aan de mate waarin (met name op sector- en organisatieniveau) kan worden **aangetoond**:

- dat versnelling is aangebracht in het veranderproces dat thans te langzaam verloopt;
- de mate van voortgang van en de bereikte diepgang in het totale veranderproces (rekening houdende met principes als integraliteit, consistentie, ontwikkelingsgerichtheid);
- dat deugdelijke oorzakenanalyses worden uitgevoerd op segment- en organisatieniveau in plaats van op sectorniveau;
- dat bij de oorzaken nadrukkelijk ook onderwerpen zoals werkdruk, tijdsdruk, budgetdruk en capaciteitstekorten worden meegenomen;

- dat de *'wicked problems'* adequaat worden aangepakt. Bijvoorbeeld door de voor- en nadelen van een breed spectrum aan structuurmodellen te inventariseren en daarbij met name aandacht te hebben voor schadelijke prikkels;
- dat ook het intern verrekenmodel nadrukkelijk in de beschouwingen wordt betrokken;
- dat de 'halfslachtige benadering van fraude' is vervangen door een daadkrachtige en meer effectieve bijdrage aan fraudepreventie en –bestrijding;
- dat een betere balans is gevonden tussen compliancegerichtheid en het toepassen van professioneel judgement;
- dat telkens de koppeling tussen oorzaken, maatregelen en effecten in ogenschouw wordt genomen;
- dat een herijking van de set van 53 maatregelen heeft plaatsgevonden en waar nodig op basis van die herijking en deugdelijke oorzakenanalyses aanvullende maatregelen worden getroffen;
- dat ten aanzien van de effecten het kwaliteitsbegrip een brede invulling krijgt en de andere effecten (vertrouwensherstel, dienen publiek belang en het hebben van maatschappelijke impact) meer aandacht krijgen;
- dat onderwerpen zoals de internationale context, innovatie, de aantrekkelijkheid van het beroep en de arbeidsmarkt meer aandacht krijgen;
- dat de angstcultuur wordt gedimd en de aanspreekcultuur is verstevigd;
- dat niet alleen wordt geleerd van goede maar ook van slechte voorbeelden;
- dat kritische succesfactoren, systeemeigenschappen en remmende factoren duidelijk worden benoemd zodat daarop beter kan worden gestuurd en dat daar in de toekomst bij in- en externe kwaliteitstoetsingen beter rekening mee kan worden gehouden;
- dat het leiderschap binnen de sector is verstevigd, bijvoorbeeld door meer ambitie, visie en daadkracht te tonen;
- dat er een stap vooruit is gezet ten aanzien van het borgen van een duurzame cultuur- en gedragsverandering.

Daarbij merkt de Commissie op dat het aan de sector en accountantsorganisaties en dus niet aan de Commissie is om aan te tonen dat effecten ten aanzien van de genoemde aspecten meetbaar en gerealiseerd zijn. Anders gezegd: de sector heeft in deze geen inspanningsverplichting maar een resultaatsverplichting.

# Bijlage 1: Drivers van controlekwaliteit<sup>127</sup>

1. **Het auditteam is stabiel** - er vinden weinig wijzingen plaats in het team dan wel wijzingen in het team kunnen adequaat worden opgevangen. Er is zodanig flexibiliteit ingebouwd dat het team kan acteren op onvoorziene omstandigheden.
2. **De portefeuille-omvang en samenstelling is passend** - aantal, omvang en aard van de opdrachten dient voor elke beroepsbeoefenaar in redelijke verhouding te staan met beschikbaarheid, ervaring en specifieke (sector)kennis. In relatie hiermee is het van belang dat centrale boodschappen over gewenste veranderingen en acties ten aanzien van die omvang en samenstelling worden gehoord en begrepen. Hieraan dienen in de organisatie passende vervolgacties te worden gegeven.
3. **De samenstelling van het auditteam is divers en er is onderling voldoende dynamiek** - er is een gebalanceerd controleteam, er is ruimte voor eigen mening en het individuele gedrag binnen het team draagt bij aan kwaliteit.
4. **De betrokkenheid van partners en senior teamleden is hoog** - partners en senior teamleden delen gedurende de opdrachtuitvoering actief (cliëntspecifieke) kennis, reviewen tijdig controlewerkzaamheden en begeleiden en coachen hun teamleden intensief.
5. **Het auditteam heeft (vaktechnische) kennis van methodologie, NV COS, verslaggevingsstandaarden, de gecontroleerde onderneming en de sector** - teamleden zijn in staat die kennis toe te passen, leren van geconstateerde bevindingen uit het verleden en raadplegen controlestandaarden en andere relevante guidance om zo te komen tot goed onderbouwde keuzes.
6. **Teamleden hebben een professioneel-kritische houding en kritische oordeelsvorming** - er wordt niet te snel geredeneerd dat er voldoende zekerheid is verkregen ('tunnelvisie'). De focus ligt op het uitvoeren van toereikende werkzaamheden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Werkzaamheden zijn gericht op het voorkomen van vanzelfsprekendheden en blinde vlekken in risicoanalyses. Er vindt, mede in relatie tot voorgaand controlejaar, een kritische beoordeling van de controle-aanpak en uitgevoerde werkzaamheden plaats. Er is sprake van professionele discipline bij de uitvoering en vastlegging van werkzaamheden die passend is bij het accountantsberoep.
7. **Er is adequaat procesmanagement** - de kennis, kunde en toepassing van proces- en projectgericht denken is binnen het auditteam zodanig geborgd dat de uitvoering van de controle effectief en efficiënt verloopt.
8. **Het auditteam voert op cruciale momenten een robuuste dialoog** - er is voldoende steun aan en comfort onder teamleden om de robuuste dialoog op cruciale momenten bij de gecontroleerde organisatie te voeren. Het uitvoeren van toereikende werkzaamheden gaat boven het halen van deadlines en commerciële overwegingen. Adequaat proces- en projectmanagement draagt eraan bij dat deze robuuste dialoog voldoende tijdig met de gecontroleerde organisatie gevoerd wordt. Tevens is steun vanuit de organisatie onontbeerlijk op de momenten die ertoe doen in een dergelijk proces.
9. **Het auditteam staat kritisch tegenover de door een specialist uitgevoerde werkzaamheden** - er is een professioneel-kritische houding ten opzichte van aansturing, communicatie en rapportage van ingeschakelde deskundigen of andere accountants.
10. **De gecontroleerde organisatie heeft een volwassen interne beheersing** - een adequate interne beheersing en toereikende expertise van controle- en verslaggevingsvraagstukken bij de gecontroleerde organisatie draagt bij aan een verhoging van de controlekwaliteit en een tijdige afronding van controlewerkzaamheden. Als een organisatie deze volwassenheid niet heeft, kan dat de realisatie van een kwalitatief goede controle belemmeren.

127 Stuurgroep Publiek Belang, *Een sectoranalyse van drivers van controlekwaliteit*, november 2017.





## Bijlage 2: Lijst regelmatig voorkomende termen en afkortingen

Accountant	Registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent
Accountantsorganisatie	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
AFM	Autoriteit Financiële Markten, onder andere belast met vergunningverstrekking aan en het toezicht op accountantsorganisaties
Commissie	Monitoring Commissie Accountancy
NBA	Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
Niet-OOB	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
NOVAK	Stichting en Vereniging Nederlandse Organisatie van Accountants en Accountantskantoren zijn een service- en belangenorganisatie voor ongeveer 900 aangesloten mkb-accountantskantoren in Nederland
OOB	Organisatie van openbaar belang. Alleen accountantsorganisaties met een OOB-vergunning mogen wettelijke controles verrichten bij organisaties van openbaar belang
Raad voor Toezicht	Bij mandaat, volmacht en machtiging, namens het bestuur van de NBA werkzaam orgaan dat toezicht uitoefent op de kwaliteit van de beroepsuitoefening
Reviewcommissie	Verenigingsorgaan van de SRA dat toezicht uitoefent op de door de algemene ledenvergadering vastgelegde kwaliteitseisen
SRA	Samenwerkende Registeraccountants & Accountants-Administratieconsulenten is een netwerkorganisatie van zelfstandige accountantskantoren in Nederland
VGBA	Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants
Werkgroep	De door de NBA ingestelde Werkgroep Toekomst Accountantsberoep
Werkgroerapport	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 3: Samenstelling Monitoring Commissie Accountancy

## **Voorzitter:**

*Ada van der Veer*

- Voorzitter RvC Arcadis Nederland
- Lid RvC en voorzitter AC Alliander
- Lid RvC en voorzitter RC LeasePlan Corporation
- Bestuur Preferente Aandelen Nedap
- Adviseur Nationaal Register Commissarissen en Toezichthouders
- Gastdocent Nyenrode Business Universiteit, Erasmus Universiteit en Vrije Universiteit Amsterdam

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

## **Leden:**

*Drs. Carin Gorter RA (sinds juni 2017)*

- Lid RvC TKH Group
- Vice voorzitter RvC en voorzitter ARC Basic Fit
- Lid RvC en voorzitter ARC TVM Verzekeringen
- Extern lid Auditcommissie Ministerie Justitie en Veiligheid

Voorheen: Senior Executive Vice President Group Compliance, Security & Legal bij ABNAMRO. Van 2010 tot 2013 lid van de Monitoringcommissie Code Banken. Loopbaan gestart als manager bij Moret & Limperg.

*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 Governance & Leadership

Voorheen: hoogleraar Leiderschap en Gedrag Vrije Universiteit Amsterdam; visiting professor Corporate Governance & Board Leadership UNIRAZAK Kuala Lumpur; klinisch psycholoog Koninklijke Landmacht; universitair docent Universiteit 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 o.a. Financieele Dagblad en weblog op [www.accountant.nl](http://www.accountant.nl)

Voorheen: werkzaam bij FIOD en de Belastingdienst.

*Henk Scheffers RA (tot juni 2017)*

- 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.

\* tot juni 2017.

**Professionele ondersteuning:**

- *Prof.dr. Anton Cozijnsen*  
Emeritus hoogleraar Verandermanagement
- *Drs. Arnoud Aikema RA (tot mei 2017)*  
HALDT Consult, adviseur en financieel bestuurder familiebedrijven  
Voorheen onder meer KPMG en Belastingdienst
- *Frank Koster RA (sinds september 2017)*  
Adviseur Compliance, lid Klachtencommissie NBA  
Voorheen onder meer directeur Accon AVM controlepraktijk; partner en lid RvB van NAU Holding, loopbaan gestart bij KPMG
- *Nita Wink RA MBA*  
Partner en mede-oprichter FNX Company  
Voorheen onder meer partner bij PwC



Antwoordnummer 46541  
1060 WB Amsterdam

T (020) 301 02 52  
E [info@monitoringaccountancy.nl](mailto:info@monitoringaccountancy.nl)

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