Deel 2 - Instellingsspecifieke conclusies en bevindingen

Behorende bij het rapport ‘Kwaliteit overige OOB-accountantsorganisaties onderzocht’

Publicatiedatum: 14-nov-2019

Inhoudsopgave

1. Inleiding 3

2. Accon avm controlepraktijk B.V. 4
   - 2.1 De uitvoering van de verandering sluit onvoldoende aan op het publiek belang 4
   - 2.2 Relevante kwaliteitswaarborgen functioneren onvoldoende 12
   - 2.3 De kwaliteitswaarborgen op de als 'onvoldoende' gekwalificeerde wettelijke controles hebben de geconstateerde tekortkomingen niet voorkomen of gedetecteerd 17

3. Baker Tilly (Netherlands) N.V. 18
   - 3.1 BT zet de kwaliteit van wettelijke controles en het publiek belang onvoldoende centraal in haar verandertraject 18
   - 3.2 Relevante kwaliteitswaarborgen functioneren onvoldoende 26
   - 3.3 De kwaliteitswaarborgen op de als 'onvoldoende' gekwalificeerde wettelijke controles hebben de geconstateerde tekortkomingen niet voorkomen of gedetecteerd 32

4. BDO Audit & Assurance B.V. 33
   - 4.1 BDO werkt actief aan de verandering 33
   - 4.2 Relevante kwaliteitswaarborgen grotendeels op orde 40
   - 4.3 Twee van de drie onderzochte wettelijke controles geven indicaties over de borging van het verandertraject en de borging van de kwaliteitswaarborgen 46

5. Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V. 47
   - 5.1 Relevante kwaliteitswaarborgen bijna op orde 47
   - 5.2 De kwaliteitswaarborgen op de als 'onvoldoende' gekwalificeerde wettelijke controles hebben de geconstateerde tekortkomingen niet voorkomen of gedetecteerd 50

6. Mazars Accountants N.V. 51
   - 6.1 Mazars heeft een belangrijke stap gezet in haar verandertraject 51
   - 6.2 Relevante kwaliteitswaarborgen functioneren onvoldoende 58
   - 6.3 De kwaliteitswaarborgen op de als 'onvoldoende' gekwalificeerde wettelijke controles hebben de geconstateerde tekortkomingen niet voorkomen of gedetecteerd 63

Deel 1: Kwaliteit overige OOB-accountantsorganisaties onderzocht

Deel 3: Bijlagen

1. Inleiding

Hierna zijn de voornaamste conclusies en bevindingen per onderzochte overige OOB-accountantsorganisatie weergegeven. Deze zijn opgenomen op alfabetische volgorde. De reacties van deze accountantsorganisaties op deze gegevens, zijn te vinden op de website van de AFM.[1] In de onderzoeksmethodiek[2] is het proces van de publieke rapportage beschreven.

[1] Zie website AFM.
[2] Zie sub paragraaf 4.3.2 van deel 1 van dit rapport.

2. Accon avm controlepraktijk B.V.

Hierna zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van de onderdelen 'verandertraject' (paragraaf 2.1), 'kwaliteitswaarborgen' en 'kwaliteitscirkel' (paragraaf 2.2) en 'wettelijke controles' (paragraaf 2.3) van het onderzoek bij Accon avm controlepraktijk B.V. (Accon) weergegeven.

Achtergrond informatie

Tabel 1 bevat achtergrondinformatie over Accon.

Tabel 1 Achtergrondinformatie

Aantal	2018	2017
Externe accountants	5	4
Controleverklaringen bij wettelijke controles van OOB controlecliënten	11	1
Controleverklaringen bij wettelijke controles van niet-OOB controlecliënten	131	146
Consultaties	119	84
OKB's	38	19
IKO's	15	12
Oorzakenanalyse	5	1

2.1 De uitvoering van de verandering sluit onvoldoende aan op het publiek belang

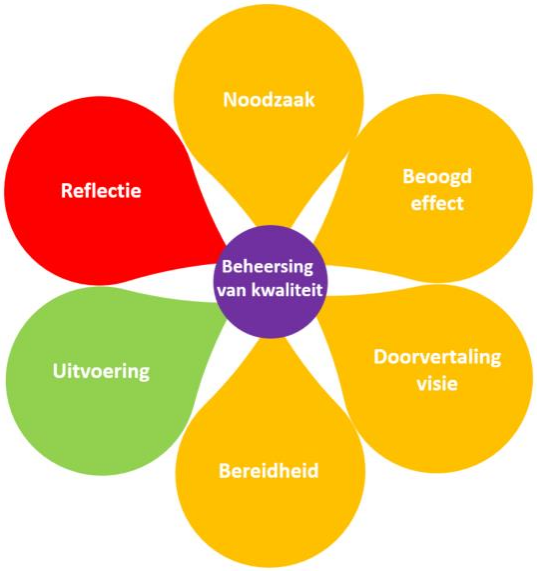
In deze paragraaf zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van het onderdeel 'verandertraject' van het onderzoek weergegeven over de periode van 1 januari 2018 tot en met 31 december 2018.

De uitvoering van de verandering bij Accon sluit onvoldoende aan op het publiek belang. Het bestuur van Accon heeft namelijk geen gedeeld beeld van de stip aan de horizon[3] en de strategie om deze stip te bereiken (paragraaf 2.1.1) en reflecteert onvoldoende op haar verandertraject (paragraaf 2.1.2). Daarnaast neemt het bestuur verschillende veranderinitiatieven en maakt deze bespreekbaar, maar heeft onvoldoende inzicht in de verschillende behoeften van de medewerkers[4] (paragraaf 2.1.3). Paragraaf 2.1.4 beschrijft de ervaringen van de medewerkers van Accon met het verandertraject en is gebaseerd op de enquête.

In figuur 1 is aan de hand van de verschillende elementen van het AFM onderzoeksmodel de samenvatting weergegeven van de voornaamste conclusies en bevindingen van het onderdeel 'verandertraject'.

[3] De stip aan de horizon omvat de missie, visie, strategie en kernwaarden van de accountantsorganisatie.
[4] Met 'de medewerkers' bedoelt de AFM in paragraaf 2.1 (met uitzondering van sub paragraaf 2.1.4) de medewerkers die de AFM in haar onderzoek heeft geïnterviewd.

Figuur 1 Samenvatting voornaamste conclusies en bevindingen 'verandertraject'[5]



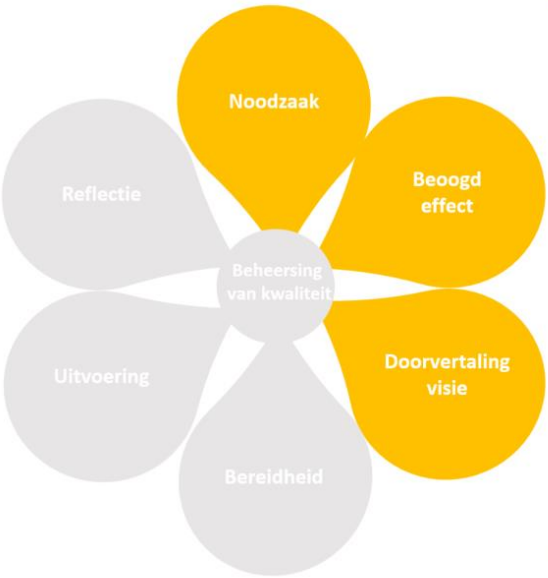
Element AFM onderzoeksmodel	Kwalificatie AFM
Noodzaak	Achterblijvend op verwachting
Beoogd effect	Achterblijvend op verwachting
Doorvertaling visie	Achterblijvend op verwachting
Bereidheid	Achterblijvend op verwachting
Uitvoering	Bijna conform verwachting
Reflectie	Ver achterblijvend op verwachting

2.1.1 Het bestuur van Accon heeft geen gedeeld beeld van de stip aan de horizon en de strategie om deze stip te bereiken

Het bestuur van Accon heeft geen gedeeld beeld hoe de stip aan de horizon (hierna: stip) eruit ziet en wat nodig is om deze stip te bereiken. Accon heeft een stip geformuleerd die het publiek belang centraal stelt. Het bestuur maakt echter andere strategische beslissingen (Noodzaak). Daarnaast draagt het veranderprogramma onvoldoende bij aan het behalen van de stip (Beoogd effect) en is deze stip onvoldoende vertaald naar concreet gewenst gedrag (Doorvertaling visie). Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 2.

[5] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het verandertraject zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting, achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting

Figuur 2 Kwalificatie op de elementen ‘noodzaak’, ‘beoogd effect’ en ‘doorvertaling visie’



Noodzaak:	
Het bestuur ervaart de urgentie vanuit het publiek belang voor de verandering van de accountantsorganisatie.	●
Het bestuur kan aangeven aan o.a. haar organisatie wat de consequenties voor de accountantsorganisatie zijn van de verandering.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart de urgentie vanuit het publiek belang voor de verandering van de accountantsorganisatie.	●
De meerderheid van de medewerkers kan aangeven wat de consequenties voor de accountantsorganisatie zijn van de verandering.	●
Beoogd effect:	
Het bestuur heeft bepaald wat, wie en wanneer zal moeten veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.	●
Het bestuur heeft inzicht waarin het (internationale) netwerk stimuleert en/of belemmert om de stip aan de horizon te bereiken.	●
De meerderheid van de medewerkers weet wie, wat en wanneer gaat veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.	●
De meerderheid van de medewerkers voelt zich betrokken bij wie, wat en wanneer gaat veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.	●
Doorvertaling visie:	
De meerderheid van de medewerkers weet wat de verandering voor zijn/haar werk betekent en welk gedrag van hem/haar wordt verwacht.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart dat het bestuur werkt aan het aanscherpen van welk gedrag van de medewerkers wordt verwacht.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart dat het bestuur het voorbeeldgedrag laat zien dat verwacht wordt bij het veranderen richting de stip aan de horizon.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart dat de externe accountants het voorbeeldgedrag laten zien dat wordt verwacht bij het veranderen richting de stip aan de horizon.	●

Accon heeft een stip geformuleerd die het publiek belang centraal stelt, maar het bestuur maakt andere keuzes (Noodzaak)

Accon heeft de ambitie om de meest vertrouwde, gewaardeerde en gewilde accountant(sorganisatie) te zijn met persoonlijke groei en evenwicht. Accon kiest ervoor om eerst het ‘huis op orde’ te krijgen door vanuit ‘hoofd, hart en handen’ te werken aan de kwaliteit van wettelijke controles. Tezamen is dit de stip die Accon richting geeft om te handelen vanuit het publiek belang.

Het bestuur van Accon handelt echter onvoldoende in het publiek belang en heeft daarmee onvoldoende de urgentie om te veranderen vanuit het publiek belang. De afgelopen jaren heeft namelijk de focus gelegen op andere veranderingen waaronder het terugdringen van het verloop in mensen en controlecliënten en op rendement en groei. Accon is van mening dat groei nodig is om kwaliteit te kunnen (gaan) leveren. De focus is daarmee onvoldoende gericht geweest op een verandering naar het leveren van kwaliteit in het publiek belang. Daarnaast zijn de strategische beslissingen van het bestuur van Accon reactief van aard. Een voorbeeld hiervan is het besluit van het bestuur om voorlopig geen nieuwe beursgenoteerde controlecliënten te aanvaarden.

De medewerkers kennen de ambitie en de stip van Accon. Tegelijkertijd is de noodzaak van de verandering, volgens de medewerkers ingegeven door de negatieve oordelen van de AFM over Accon.

Het veranderprogramma is gericht op concrete initiatieven, maar de link met de stip ontbreekt (Beoogd effect)

Het bestuur van Accon heeft geen eenduidig doel geformuleerd (en dus beoogd effect) en heeft onvoldoende bepaald wie, wat, wanneer moet veranderen om de stip (tijdig) te bereiken. Accon heeft de afgelopen jaren verschillende opeenvolgende veranderprogramma's gehad. Het meest recente veranderprogramma 'Veranderagenda 2020' formuleert zes doelstellingen voor 2020 en de initiatieven voor vier werkgroepen. Deze zes doelstellingen zijn tot stand gekomen in een 'bottom up' proces gericht op het betrekken van de externe accountants. Het bestuur heeft de ambitie, visie en strategie niet onderling bediscussieerd. Het bestuur heeft daardoor niet bepaald of deze zes doelstellingen bijdragen aan de verandering richting 2020 en het behalen van de stip. Het bestuur van Accon heeft verschillende beelden bij wat er in 2020 bereikt moet zijn. Een deel benoemt als beoogd effect dat in 2020 het huis op orde is, terwijl anderen de volledige stip of de zes doelstellingen behaald willen zien.

De AFM concludeert dat de medewerkers vooral de veranderactiviteiten kennen (uitvoering) en minder het hogere doel waar de verandering toe moet leiden. Door het bottom-up proces en het vormen van werkgroepen waarin de medewerkers deelnemen, krijgt Accon input vanuit de medewerkers. Dit geeft Accon draagvlak en heeft betrokkenheid van de medewerkers en de externe accountants bij de verandering opgeleverd. De medewerkers zijn bekend met het nieuwe 'boekje' met daarin de veranderagenda. De medewerkers kunnen ook uitleggen wat de werkgroepen aan het doen zijn en welke resultaten die hebben opgeleverd. De medewerkers voelen zich ook betrokken bij de veranderagenda.

Het bestuur van Accon heeft een beeld van de belemmeringen en stimulansen van het netwerk (accon avm groep) in het leveren van duurzame kwaliteit. Accon heeft inzicht in de mate waarin het netwerk haar stimuleert of belemmert in de verandering. Het netwerk steunt de verandering bij Accon. Accon heeft daarbij aan het netwerk uitleg gegeven over het nut en de noodzaak van de verandering. Binnen andere delen van het netwerk is ook een cultuur en gedrag traject gestart. Het bestuur ervaart dat dit helpt in de gesprekken en het begrijpen van elkaar.

Accon werkt aan gedrag, maar de stip is onvoldoende vertaald naar concreet gewenst gedrag (Doorvertaling visie)

De medewerkers ervaren dat het bestuur werkt aan het aanscherpen van gedrag. Vragen in de kwaliteitssessies hebben bijvoorbeeld geleid tot meer duiding over welke gedragingen horen bij ieder functieprofiel. Deze uitwerking wordt gebruikt in de werkevaluaties en vervolgens in de beoordelingsgesprekken.

De AFM concludeert dat de medewerkers onvoldoende weten welk concreet gedrag van hen wordt verwacht. Accon heeft namelijk onvoldoende uitgewerkt welk concreet (ander) gedrag nodig is voor de verandering. Voor de drie doelstellingen die zien op de gedragselementen feedback, samenwerken en zelfcorrigerend gedrag kunnen de medewerkers niet eenduidig aangeven hoe het gewenst gedrag eruit ziet. Zowel de medewerkers als het bestuur hebben bijvoorbeeld verschillende beelden bij wat er bedoeld wordt met zelfcorrigerend gedrag. Voor sommige geïnterviewde medewerkers ligt de focus op het nemen van verantwoordelijkheid en zaken zelf oplossen, terwijl andere geïnterviewde medewerkers de focus leggen op het 'op tijd

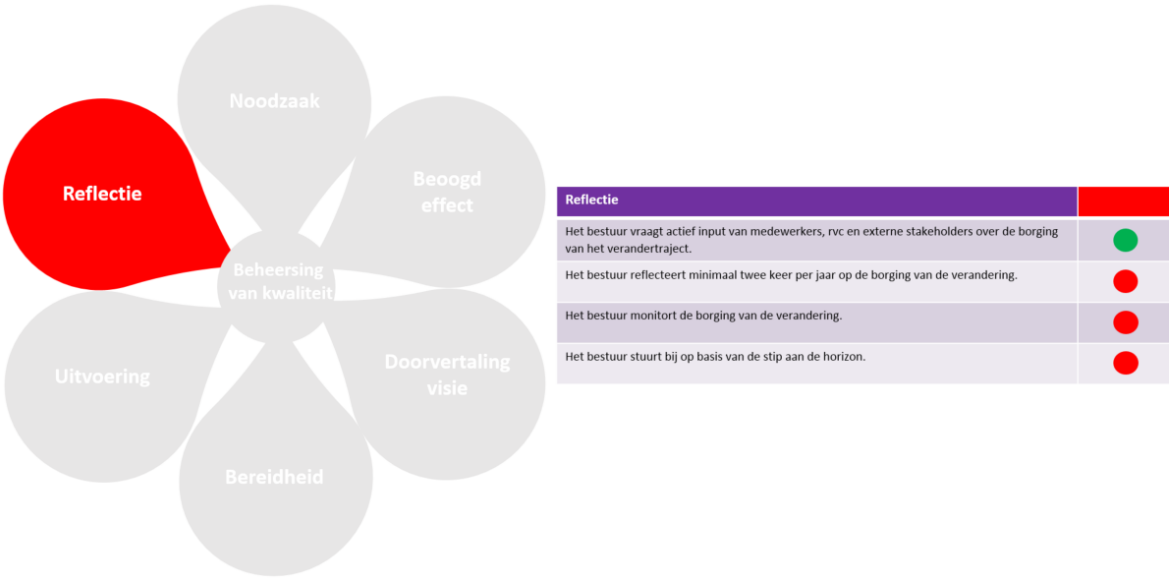
aan de bel trekken’. Weer anderen spreken over het omgaan met of het bijsturen als 'zaken veranderen’. Hierdoor kan elke medewerker zelfcorrigerend gedrag op eigen wijze invullen en is het gedragselement weinig sturend in gewenst gedrag in het duurzaam verbeteren van kwaliteit.

De medewerkers herkennen dat er gewerkt wordt aan het met elkaar in gesprek zijn (een open cultuur), luisteren en feedback geven. Ook ervaren zij dat een deel van het bestuur hier voorbeeldgedrag op laat zien. De andere bestuursleden zijn onvoldoende zichtbaar voor de medewerkers. De externe accountants laten onvoldoende voorbeeldgedrag zien dat past bij de verandering. De medewerkers kunnen namelijk beperkt voorbeelden geven van gedrag van de externe accountants dat past bij het veranderen in de richting van de stip. Aangezien Accon het gewenste gedrag onvoldoende concreet heeft gemaakt is het voor de medewerkers en de externe accountants ook lastig hiernaar te handelen.

2.1.2 Het bestuur van Accon reflecteert onvoldoende op het verandertraject

Het bestuur reflecteert onvoldoende op het verandertraject (Reflectie) (figuur 3).

Figuur 3 Kwalificatie op het element ‘reflectie’



Het bestuur reflecteert op de uitvoering van de veranderinitiatieven, maar niet op de duurzame borging van de verandering (strategisch niveau). Het bestuur haalt actief informatie op uit de organisatie over de verandering, bijvoorbeeld tijdens de kwaliteitssessies. De compactheid van de organisatie, het overleg tussen het bestuur en de externe accountants en de bijeenkomsten over de verandering (horizonbijeenkomsten) dragen daar volgens Accon aan bij. De informatie die het bestuur actief ophaalt ziet op concretisering van de stip naar de zes doelstellingen en welke initiatieven nodig zijn om deze doelstellingen te behalen.

De ontvangen input van de medewerkers bestaat uit informatie over bijvoorbeeld de Pre-Audit Meeting (PAM) of werkdruk en de reflectie van het bestuur leidt tot aanpassing van de initiatieven (bijvoorbeeld templates of meelezen PAM-notulen). Het bestuur reflecteert niet actief op de duurzame borging van de verandering en of zij bezig is de stip te bereiken naar de zes doelstellingen. Een voorbeeld hiervan is de beslissing om medewerkers extern in te huren om de kwaliteit van de wettelijke controles te verbeteren. Deze actie is vooral gericht op het oplossen

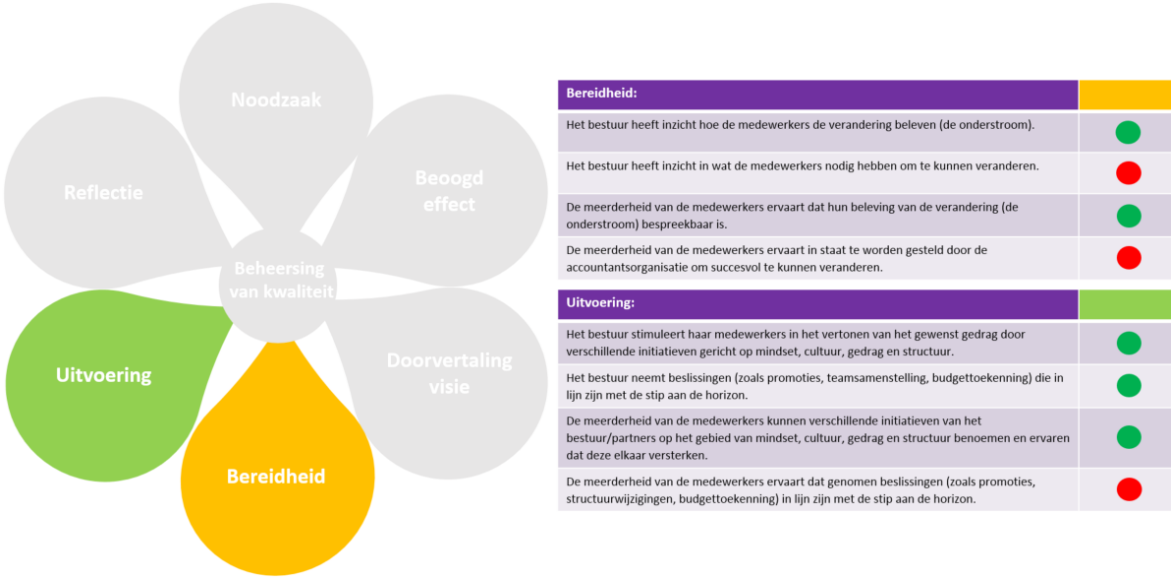
van een probleem op korte termijn. Het bestuur reflecteert onvoldoende op de vraag welke impact deze actie heeft op het (tijdig) bereiken van de stip en wat daar meer of anders voor nodig is.

Het bestuur van Accon monitort en stuurt op verschillende initiatieven doordat ze van deze initiatieven bijhoudt of ze volgens planning verlopen. Indien een initiatief niet volgens planning verloopt, wordt er bijgestuurd. Het bestuur monitort echter niet op strategisch niveau. Het bestuur analyseert bijvoorbeeld niet of de initiatieven het gewenst resultaat of effect hebben, hoe ze bijdragen aan de verandering en waar Accon staat in de borging van haar verandering. Omdat er geen duidelijke verbinding is tussen de voorgenomen initiatieven en de stip (zie Beoogd effect), is deze monitoring ook moeilijk vorm te geven. Het bestuur heeft als gevolg van het ontbreken van deze monitoring onvoldoende zicht op de vraag of de stip (tijdig) gehaald wordt en daarmee ook onvoldoende inzicht om te kunnen bijsturen richting deze stip.

2.1.3 Het bestuur van Accon neemt initiatieven en maakt de verandering bespreekbaar

Het bestuur van Accon neemt initiatieven om de kwaliteit te verbeteren en de medewerkers herkennen deze initiatieven (Uitvoering). Het bestuur van Accon maakt de verandering bespreekbaar. Het bestuur van Accon heeft de bereidheid om te veranderen binnen de organisatie gecreëerd. Deze bereidheid richt zich echter onvoldoende op de juiste dingen (Bereidheid). Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 4.

Figuur 4 Kwalificatie op de elementen ‘uitvoering’ en ‘bereidheid’



Het bestuur van Accon neemt initiatieven op gedrag, structuur en vaktechniek en de medewerkers herkennen deze initiatieven (Uitvoering)

Het bestuur van Accon neemt verschillende initiatieven op gedrag, structuur en vaktechniek. Accon heeft op structuur bijvoorbeeld gekozen om een vast team van medewerkers in te zetten voor elke externe accountant, een richtlijn geformuleerd voor de portefeuille omvang voor elke externe accountant en een planningstool ontwikkeld. Op vaktechnisch gebied heeft Accon een externe adviseur de ‘Pre-Audit-Meeting’ notulen laten beoordelen en hier feedback op laten

geven aan de controleteams. Tevens heeft Accon een voorbeeld laten ontwikkelen voor het testen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. Verder organiseert Accon landelijke horizonbijeenkomsten en kwaliteitssessies per regio die bijdragen aan gedrag. In deze bijeenkomsten zijn verschillende onderwerpen besproken zoals werkdruk en feedback geven en ontvangen. Ook is er aandacht besteed aan (gewenst) gedrag, bijvoorbeeld door het bespreken welke gedragingen horen bij ieder functieprofiel. Met de externe accountants en de medewerkers heeft Accon de verschillende Belbin[6] teamrollen inzichtelijk gemaakt in het team.

Deze initiatieven worden door de medewerkers herkend en naarmate het functieniveau toeneemt, herkennen de medewerkers meer initiatieven van het bestuur. De medewerkers geven aan dat er initiatieven worden genomen terwijl voorheen vooral over het verandertraject werd gesproken en initiatieven ontbraken.

Het bestuur van Accon heeft verschillende beslissingen genomen in lijn met de stip. Voorbeelden zijn het aanpassen van de organisatiestructuur, het uitbreiden van de afdelingen Kenniscentrum Accountancy (KCA) en Risk, Reputatie & Compliance (RR&C) en het inhuren van externen voor het uitvoeren van wettelijke controles. De medewerkers herkennen onvoldoende of beslissingen van het bestuur in lijn zijn met de stip. De medewerkers herkennen niet dat controlecliënten die niet passen bij het verandertraject door Accon worden geweigerd. Ook wordt door de medewerkers niet herkend dat het bestuur externe accountants aanspreekt die niet handelen in lijn met de stip. De medewerkers zien wel dat budgetoverschrijdingen worden geaccepteerd als het nodig is voor de kwaliteit van de wettelijke controles en dat de externe accountants de controlecliënt aanspreekt als dat nodig is voor de kwaliteit van de wettelijke controle.

Het bestuur maakt de verandering bespreekbaar, maar heeft onvoldoende inzicht in de verschillende behoeften van de medewerkers (Bereidheid)

Het bestuur heeft inzicht in hoe de medewerkers de verandering beleven. De compactheid van de organisatie, het cultuuronderzoek en het overleg met externe accountants dragen volgens Accon bij aan dit inzicht. Daarbij maakt Accon in de kwaliteitssessies en horizonbijeenkomsten de beleving van de verandering bespreekbaar voor de medewerkers, bijvoorbeeld door over een thema als werkdruk in gesprek te gaan. Ook de leden van de raad van commissarissen (rvc) dragen bij aan dit inzicht door nieuwe medewerkers uit te nodigen hun eerste ervaringen bij Accon te delen. De medewerkers ervaren dat het bestuur benaderbaar is en dat de verandering bespreekbaar is met het bestuur. De medewerkers geven als voorbeeld dat ze een open cultuur ervaren en dat de verandering in de horizonbijeenkomsten en kwaliteitssessies besproken wordt. De medewerkers ervaren daarmee de bereidheid om te veranderen.

Het bestuur heeft echter onvoldoende inzicht in de wat de medewerkers nodig hebben om te kunnen veranderen. Hierdoor is Accon niet in staat om de medewerkers te ondersteunen in het veranderen en het duurzaam leveren van kwaliteit. Indien de medewerkers heel concreet aangeven waar hun behoefte ligt, dan speelt het bestuur hierop in, bijvoorbeeld door het ontwikkelen van ‘templates’ die de medewerkers kunnen gebruiken in de uitvoering van wettelijke controles. Als de behoefte niet heel concreet is gemaakt, dan speelt het bestuur hier

[6] Door Meredith Belbin (Britse wetenschapper) ontwikkelde teamrollen voor effectieve samenwerking in teams.

onvoldoende op in. De bespreking van het thema werkdruk in de kwaliteitssessies heeft bijvoorbeeld geen concreet inzicht gegeven in wat de medewerkers nodig hebben om met werkdruk om te gaan of te verminderen. De verschillende bestuursleden konden ook onvoldoende concrete voorbeelden geven van wat de medewerkers nodig hebben om te kunnen veranderen. De medewerkers ervaren tevens onvoldoende dat ze in staat worden gesteld om te veranderen. De medewerkers ervaren bijvoorbeeld dat ze onvoldoende tijd te krijgen om te veranderen.

2.1.4 De medewerkers ervaren dat Accon werkt aan de verandering (enquête)

Zoals hiervoor beschreven werkt Accon aan de implementatie van veranderinitiatieven en kwaliteitsmaatregelen in de organisatie. Accon heeft veel verschillende initiatieven genomen om de organisatie te veranderen. Voorbeelden hiervan zijn de kwaliteitssessies, horizonbijeenkomsten, kwaliteitsrapportages en de coaching van externe accountants. Tevens werkt Accon aan gedrag en cultuur. Het bestuur wil een open cultuur creëren waarin zaken bespreekbaar worden gemaakt en feedback wordt gegeven.

De AFM heeft een enquête uitgevoerd om inzicht te verkrijgen in de ervaringen van de medewerkers over de kwaliteitsgerichte cultuur en daarmee over het verandertraject. De uitkomsten van de enquête geven aan hoe de medewerkers van Accon de verandering ervaren. Hierna zijn de belangrijkste uitkomsten opgenomen.[7]

De enquêteresultaten geven aan dat de medewerkers een verandering binnen Accon ervaren. De medewerkers geven aan dat ze weten waarom Accon werkt aan het verandertraject (score 6,3) en dat ze herkennen dat het bestuur en de externe accountants het verandertraject belangrijk vinden (scores variërend tussen 5,9 - 6,5). De medewerkers herkennen dat het bestuur hen actief om input vraagt op de verandering (score 6,2). De medewerkers geven aan te weten wat een kwaliteitsgerichte cultuur inhoudt (score 6,1), maar ze kunnen in iets mindere mate concreet aangeven wat het voor hun dagelijks werk betekent (score 5,5).

De medewerkers geven aan te willen bijdragen aan een kwaliteitsgerichte cultuur (score 6,2) en dat er ruimte is om vragen te stellen over de kwaliteitsgerichte cultuur (score 6,1). Ze ervaren in iets mindere mate mogelijkheden binnen Accon om twijfels bespreekbaar te maken (scores variërend tussen 4,1 - 5,8).

De meeste medewerkers geven aan te weten welke veranderinitiatieven Accon neemt op het gebied van gedrag, cultuur en structuur (scores variërend tussen 5,6 - 5,8), maar vinden in iets mindere mate dat zij door het bestuur en hun direct leidinggevende(n) in staat worden gesteld en voldoende tijd krijgen om succesvol te kunnen veranderen (scores variërend tussen 5,0 - 5,6). Ook ervaren de medewerkers in iets mindere mate dat genomen beslissingen, zoals promoties, acceptatie van cliënten en het aanspreken door het bestuur van externe accountants in lijn zijn met de gewenste kwaliteitsgerichte cultuur (scores variërend tussen 4,6 - 5,4).

[7] Alle vragen zijn gesteld op een 7-puntslikertschaal oplopend van 1 (oneens) naar 7 (eens).

2.2 Relevante kwaliteitswaarborgen functioneren onvoldoende

In deze paragraaf zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van de onderdelen 'kwaliteitswaarborgen' en 'kwaliteitscirkel' van het onderzoek weergegeven.

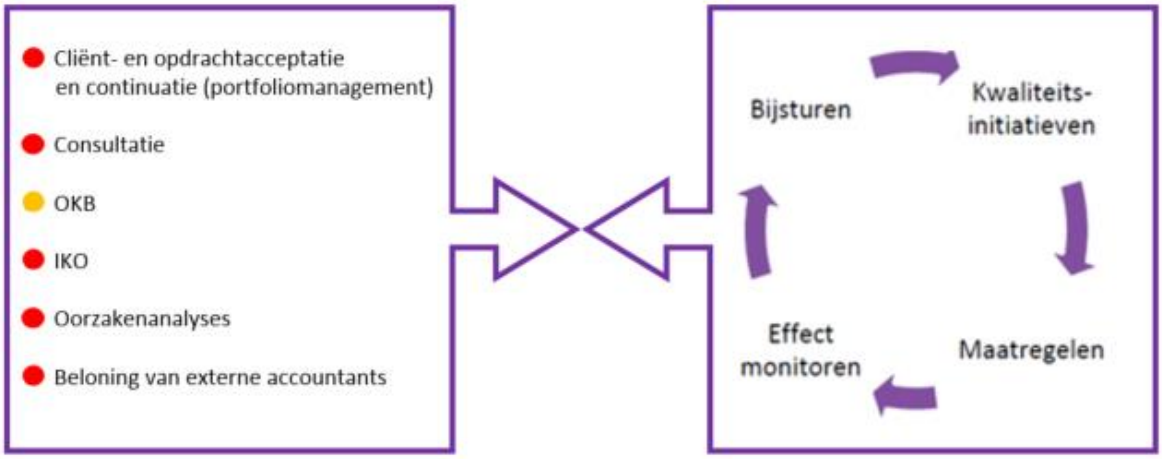
Accon heeft de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen in de periode 1 januari 2017 tot en met 31 december 2018 onvoldoende geborgd. Bij Accon is namelijk voor geen van de onderzochte kwaliteitswaarborgen een effectieve kwaliteitscirkel aanwezig (paragraaf 2.2.1). Daarnaast voldoet het beleid voor drie kwaliteitswaarborgen niet aan de verwachtingen (paragraaf 2.2.2) en is voor twee kwaliteitswaarborgen de naleving van het beleid onvoldoende gewaarborgd (paragraaf 2.2.3).

Tot slot hebben de kwaliteitswaarborgen op de drie als 'onvoldoende' gekwalificeerde wettelijke controles de geconstateerde tekortkomingen niet voorkomen of gedetecteerd (paragraaf 2.3).

2.2.1 Accon heeft geen effectieve kwaliteitscirkel

Accon heeft geen effectieve kwaliteitscirkel voor de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen en blijft daardoor ver achter op de verwachtingen (figuur 5). Accon heeft namelijk voor de zes kwaliteitswaarborgen geen proces ingericht om gestructureerd relevante (sturings-)informatie te verkrijgen om inzicht te krijgen in de kwaliteit van wettelijke controles en in de factoren die de kwaliteit positief en negatief beïnvloeden. Daarnaast heeft Accon voor vier van de zes kwaliteitswaarborgen haar beleid niet geëvalueerd. Tot slot monitort Accon voor de zes kwaliteitswaarborgen niet het effect van de genomen kwaliteitsmaatregelen en stuurt niet bij wanneer deze niet het gewenste effect hebben. Deze uitkomsten van het onderzoek zijn weergegeven in figuur 5.

Figuur 5 Overzicht van de kwalificaties voor de kwaliteitscirkel[8]



[8] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor de kwaliteitscirkel zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting', achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting.

Relevante (sturings-)informatie is onvoldoende aanwezig

Accon heeft geen proces ingericht om vanuit de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen tijdig en structureel relevante (sturings-)informatie te verkrijgen die geschikt is voor het evalueren van haar beleid en het nemen van (beleids)beslissingen. Het bestuur van Accon verkrijgt uit haar organisatie incidenteel informatie over de uitvoering van de zes kwaliteitswaarborgen. Het bestuur heeft onder meer in de onderzoeksperiode informatie verkregen over de doorlooptijd van consultaties, bevindingen uit tot dan toe uitgevoerde opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB's) en een samenvatting van de uitgevoerde oorzakenanalyses. Ook heeft het bestuur in 2018 een verslag ontvangen over de uitkomsten van interne kwaliteitsonderzoeken (IKO's) van wettelijke controles met boekjaar 2016. Deze informatie heeft vooral als doel gehad verantwoording af te leggen over de uitvoering van de kwaliteitswaarborgen en is minder gericht op de analyse van de uitkomsten van de kwaliteitswaarborgen. Het bestuur heeft hierdoor onvoldoende relevante (sturings-)informatie om inzicht te krijgen in de kwaliteit van wettelijke controles en de naleving van kwaliteitswaarborgen.

Accon evalueert haar beleid onvoldoende

Accon heeft geen proces ingericht om de evaluatie van haar beleid voor vier van de zes kwaliteitswaarborgen jaarlijks uit te voeren, bijvoorbeeld als onderdeel van haar jaarlijkse evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Accon heeft in de onderzoeksperiode voor vier van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen geen evaluatie van haar beleid uitgevoerd.

Accon heeft in augustus 2018 het OKB-beleid over de controles met boekjaar 2017 geëvalueerd. Daarnaast heeft Accon in 2017 het variabele deel van haar beleid voor de beloning van de externe accountants geëvalueerd of dit bijdraagt aan het verhogen van de kwaliteit van wettelijke controles.

Onvoldoende inzicht in het effect van kwaliteitsmaatregelen

Het bestuur van Accon verkrijgt uit haar organisatie incidenteel informatie over de uitvoering van de zes kwaliteitswaarborgen. Het bestuur neemt op basis van deze informatie verschillende maatregelen. Het bestuur heeft bijvoorbeeld op basis van een verslag van uitgevoerde IKO's besloten een COS 600 training aan te bieden en dat opdrachtcontinuering in de slotbespreking met de controlecliënt standaard op de agenda moet staan. Ook heeft het bestuur op basis van de evaluatie van het OKB-beleid bijvoorbeeld besloten dat de OKB's verplicht worden gedynamiseerd en dat OKB'ers worden getraind. Het bestuur monitort echter niet of deze maatregelen het gewenste effect hebben. Accon heeft hierdoor onvoldoende inzicht in de effecten van de kwaliteitsmaatregelen.

Geen bijsturing uitgevoerd

Doordat het bestuur onvoldoende inzicht heeft in de effecten van de kwaliteitsmaatregelen, heeft het bestuur in de onderzoeksperiode hier niet op bijgestuurd.

2.2.2 Het beleid van Accon voldoet voor drie kwaliteitswaarborgen niet aan de verwachtingen

Het beleid van drie kwaliteitswaarborgen voldoet niet aan de verwachtingen. Het beleid voor twee kwaliteitswaarborgen, de OKB en het IKO, voldoet namelijk niet aan wet- en regelgeving en het beleid voor oorzakenanalyses voldoet bijna aan de verwachtingen. Het beleid van de cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie, de consultatie en de beloning van externe accountants voldoet wel aan wet- en regelgeving. Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 6.

Figuur 6 Overzicht van de kwalificaties voor het beleid[9][10]

Cliënt- en opdracht acceptatie en continuatie	Consultatie	OKB	IKO	Oorzakenanalyse	Beloning van externe accountants
●	●	●	●	●	●

Het OKB-beleid voldoet op twee onderdelen niet aan wet- en regelgeving

Het OKB-beleid voldoet op twee onderdelen niet aan wet- en regelgeving. Ten eerste voldoet Accon niet aan artikel 8 lid 2 EU-Verordening[11], omdat Accon in haar beleid niet heeft opgenomen dat de OKB van een wettelijke controle bij een OOB-controlecliënt altijd uitgevoerd dient te worden door een externe accountant. Accon heeft in haar beleid opgenomen dat de OKB ook kan worden uitgevoerd door een persoon die op gelijkwaardig functieniveau functioneert als een externe accountant. Daarnaast heeft Accon in haar beleid opgenomen dat indien de OKB wordt uitgevoerd door een niet aan Accon verbonden persoon, het vereiste vervalt dat de OKB'er een externe accountant dient te zijn. Accon heeft hiermee niet voldaan aan artikel 8 lid 2 EU-Verordening.

Ten tweede voldoet Accon niet aan artikel 8 lid 5 sub g EU-Verordening, omdat Accon in haar beleid niet heeft opgenomen dat de OKB'er in zijn beoordeling de onderwerpen die zijn besproken met bevoegde autoriteiten en, in voorkomend geval, met andere derde partijen betrekt.

Het IKO-beleid voldoet op drie onderdelen niet aan wet- en regelgeving

Het IKO-beleid voldoet op drie onderdelen niet aan wet- en regelgeving. Ten eerste voldoet Accon niet aan artikel 9 van de Verordening accountantsorganisaties (VAO). Accon heeft namelijk in haar beleid niet opgenomen dat in de selectie van afgeronde controles minimaal één wettelijke controle van elke externe accountant van Accon wordt betrokken. Ten tweede heeft Accon in

[9] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het beleid van de kwaliteitswaarborg oorzakenanalyses zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting, achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting. De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het beleid van de overige vijf kwaliteitswaarborgen zijn: het beleid voldoet aan wet- en regelgeving of het beleid voldoet niet aan wet- en regelgeving.
[10] De kwalificatie 'het beleid voldoet niet aan wet- en regelgeving' is door de AFM gehanteerd ongeacht de aard en omvang van de onderdelen van het beleid die niet in overeenstemming met wet- en regelgeving zijn.
[11] EU-verordening (nr. 537/2014): eisen wettelijke controles van financiële overzichten van oob's.

haar beleid geen factoren opgenomen voor de wijze van selectie van individuele afgeronde controles, zoals bijvoorbeeld de aard en complexiteit van de controlecliënten en het resultaat van eerdere interne en externe kwaliteitsonderzoeken. Tot slot heeft Accon in haar beleid niet de vereisten van artikel 10 VAO opgenomen. Accon heeft in haar beleid namelijk niet opgenomen dat zij tenminste éénmaal per jaar de uitkomsten van haar evaluatie communiceert aan haar externe accountants en overige medewerkers. Deze communicatie heeft in de onderzoeksperiode ook niet plaatsgevonden.

Accon voldoet bijna aan de verwachtingen voor oorzakenanalyses

Accon voldoet aan twee van de drie verwachtingen voor oorzakenanalyses (tabel 2). Voor één verwachting voldoet Accon niet aan de verwachtingen. Ten eerste is de samenstelling van de oorzakencommissie onvoldoende onafhankelijk, omdat de functionarissen in de oorzakencommissie een rol hebben die niet onafhankelijk is van de externe accountant op wie de oorzakenanalyse van toepassing is. De oorzakencommissie bestaat namelijk onder meer uit de RR&C officer, de manager KCA en een externe accountant. Ten tweede worden de oorzakenanalyses met onvoldoende zorgvuldigheid en diepgang uitgevoerd, omdat Accon enerzijds voorafgaand aan de uitvoering van de oorzakenanalyse een tijdsindicatie geeft aan het onderzoeksteam van vier uur voor de selectie, de uitvoering en analyse van de oorzaken. Anderzijds is er geen beleid dat sturing geeft aan welke categorieën oorzaken minimaal moeten worden onderzocht. De AFM heeft als onderdeel van haar werkzaamheden op de naleving van het beleid (paragraaf 2.2.3) geconstateerd dat in de uitvoering van de oorzakenanalyses bijvoorbeeld onvoldoende een verklaring vanuit gedragsperspectief is opgenomen. In de rapportages van oorzakenanalyses heeft de AFM ook geconstateerd dat niet altijd herleidbaar is waarom een observatie als relevante oorzaak wordt beschouwd en hoe observaties zich verhouden tot de conclusie en aanbevelingen.

Tabel 2 Overzicht van de kwalificatie voor kwaliteitswaarborg ‘oorzakenanalyse’[12]

Oorzakenanalyse	
De accountantsorganisatie voert op basis van diverse signalen oorzakenanalyses uit. Hierbij betrekt de accountantsorganisatie zowel wettelijke controles waar de kwaliteit tekortschiet als waar de kwaliteit toereikend is.	●
De oorzakenanalyse worden uitgevoerd door een deskundig en onafhankelijk persoon, met voldoende positie en draagvlak binnen de organisatie en met voldoende zorgvuldigheid en diepgang.	●
De oorzakenanalyses worden gericht op zowel de individuele externe accountant en zijn team als op organisatiest brede aspecten.	●

[12] De gebruikte kleur bij de kwalificatie van de verwachtingen is: voldoet aan de verwachting of voldoet niet aan de verwachting.

2.2.3 Accon heeft haar beleid voor vier van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen nageleefd

Accon heeft haar beleid voor vier van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen nageleefd (figuur 7).[13] De AFM heeft ook geconstateerd dat het beleid voor twee van de zes kwaliteitswaarborgen niet is nageleefd. De AFM heeft namelijk voor meerdere wettelijke controles geconstateerd dat het beleid van cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie niet is nageleefd en dat voor twee externe accountants het beleid voor beloning van externe accountants niet is nageleefd.

Figuur 7 Overzicht van de kwalificaties voor naleving beleid[14]

Cliënt- en opdracht acceptatie en continuatie	Consultatie	OKB	IKO	Oorzakenanalyse	Beloning van externe accountants
🔴	🟢	🟢	🟢	🟢	🔴

Het cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie beleid is bij meerdere wettelijke controles niet nageleefd

Het cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie beleid is bij meerdere wettelijke controles niet nageleefd. Accon heeft namelijk in haar beleid vermeld dat alvorens een wettelijke controle van een niet OOB-controlecliënt kan worden geaccepteerd of gecontinueerd, de 'disciplinedirecteur controlepraktijk hiervoor schriftelijk toestemming moet geven. In het geval van de acceptatie van een wettelijke controle van een OOB-controlecliënt dient de externe accountant schriftelijke toestemming te krijgen van het bestuur. De AFM heeft in haar onderzoek geconstateerd dat Accon bij de acceptatie van drie OOB-controlecliënten, de acceptatie van twee niet-OOB controlecliënten en de continuatie van twee niet-OOB controlecliënten de 'disciplinedirecteur controlepraktijk' of het bestuur van Accon geen schriftelijke toestemming heeft gegeven aan de externe accountant om de betreffende wettelijke controle te accepteren of te continueren.

Het beleid voor beloning van externe accountants is voor twee externe accountants niet nageleefd

Het beleid voor beloning van externe accountants is niet nageleefd, omdat de verhoging van de vaste beloning van twee externe accountants niet in lijn is met de procentuele verhoging die volgens het beleid past bij de beoordeling. De AFM heeft geconstateerd dat voor twee externe accountants in 2018 een verhoging van de vaste beloning hebben toegekend gekregen die hoger is dan waar zij volgens het beleid op basis van hun individuele beoordeling recht op zouden

[13] De AFM heeft voor de kwaliteitswaarborgen 'cliënt- en opdrachtacceptatie en –continuatie', 'consultatie', 'OKB', 'IKO' en 'oorzakenanalyse' vijf voorbeelden geselecteerd om inzicht te verkrijgen in de naleving van het beleid binnen de accountantsorganisatie. De AFM heeft voor de kwaliteitswaarborg 'beloning van externe accountants' drie voorbeelden geselecteerd.

[14] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor naleving beleid zijn: het beleid is nageleefd of het beleid is niet nageleefd. De kwalificatie 'het beleid is niet nageleefd' is door de AFM gehanteerd ongeacht de aard en omvang van de onderdelen die niet in overeenstemming met het beleid zijn uitgevoerd en ongeacht of het beleid voldoet aan wet- en regelgeving.

hebben. Voor deze twee externe accountants heeft het bestuur van Accon bewust afgeweken van het beleid, terwijl dit volgens het beleid niet mogelijk is.

2.3 De kwaliteitswaarborgen op de als ‘onvoldoende’ gekwalificeerde wettelijke controles hebben de geconstateerde tekortkomingen niet voorkomen of gedetecteerd

De AFM heeft de kwaliteit van drie wettelijke controles onderzocht, waarvan twee wettelijke controles (boekjaar 2016) van een niet OOB-controlecliënt en één wettelijke controle (boekjaar 2017) van een OOB-controlecliënt. De controleverklaringen van de onderzochte wettelijke controles zijn afgegeven in de periode 1 januari 2017 tot en met 31 december 2018. De AFM heeft de drie onderzochte wettelijke controles als ‘onvoldoende’ gekwalificeerd.

Op de als ‘onvoldoende’ gekwalificeerde wettelijke controles heeft voor afgifte van de controleverklaring een OKB plaatsgevonden en op één van de als ‘onvoldoende’ gekwalificeerde wettelijke controles was sprake van een IKO na afronding van de controleopdracht. Deze kwaliteitswaarborgen hebben niet voorkomen of gedetecteerd dat onvoldoende onderbouwde controleverklaringen zijn afgegeven. Bovendien heeft de uitgevoerde IKO andere uitkomsten opgeleverd over de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controles dan de externe toetsing van de AFM.

3. Baker Tilly (Netherlands) N.V.

Hierna zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van de onderdelen 'verandertraject' (paragraaf 3.1), 'kwaliteitswaarborgen' en 'kwaliteitscirkel' (paragraaf 3.2) en 'wettelijke controles' (paragraaf 3.3) van het onderzoek bij Baker Tilly (Netherlands) N.V. (BT) weergegeven.

Achtergrond informatie

Tabel 1 bevat achtergrondinformatie over BT.

Tabel 1 Achtergrondinformatie

Aantal	2018	2017
Externe accountants	39	37
Controleverklaringen bij wettelijke controles van OOB controlecliënten	7	7
Controleverklaringen bij wettelijke controles van niet-OOB controlecliënten	566	578
Consultaties	276	184
OKB's	132	150
IKO's	7	20
Oorzakenanalyse	0	2

3.1 BT zet de kwaliteit van wettelijke controles en het publiek belang onvoldoende centraal in haar verandertraject

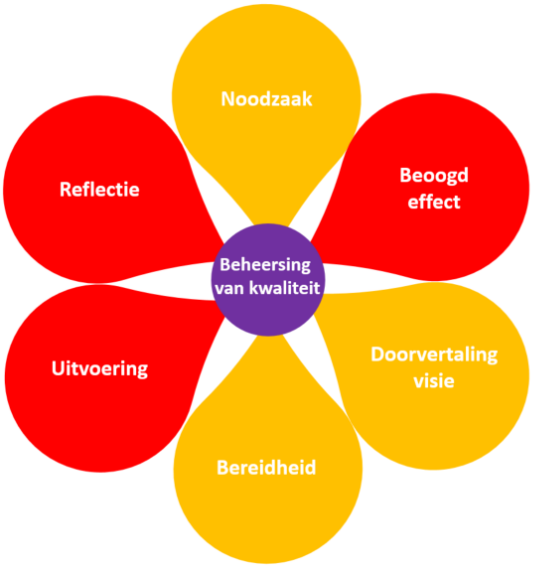
In deze paragraaf zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van het onderdeel 'verandertraject' van het onderzoek weergegeven over de periode van 1 januari 2018 tot en met 31 december 2018.

De kwaliteit van wettelijke controles en het publiek belang staat onvoldoende centraal in het verandertraject. BT heeft namelijk onvoldoende urgentie om in het publiek belang de kwaliteit van wettelijke controles duurzaam te waarborgen (paragraaf 3.1.1). De medewerkers[15] hebben onvoldoende beeld bij wat de verandering betekent (paragraaf 3.1.2). BT reflecteert onvoldoende op het verandertraject (paragraaf 3.1.3). Het bestuur van BT maakt de verandering bespreekbaar, maar neemt onvoldoende veranderinitiatieven en heeft onvoldoende zicht op wat de medewerkers nodig hebben om te veranderen (paragraaf 3.1.4). Paragraaf 3.1.5 beschrijft de ervaringen van de medewerkers van BT met het verandertraject en is gebaseerd op de enquête.

In figuur 1 is aan de hand van de verschillende elementen van het AFM onderzoeksmodel de samenvatting weergegeven van de voornaamste conclusies en bevindingen van het onderdeel 'verandertraject'.

[15] Met 'de medewerkers' bedoelt de AFM in paragraaf 3.1 (met uitzondering van sub paragraaf 3.1.5) de medewerkers die de AFM in haar onderzoek heeft geïnterviewd.

Figuur 1 Samenvatting voornaamste conclusies en bevindingen 'verandertraject'[16]



Element AFM onderzoeksmodel	Kwalificatie AFM
Noodzaak	Achterblijvend op verwachting
Beoogd effect	Ver achterblijvend op verwachting
Doorvertaling visie	Achterblijvend op verwachting
Bereidheid	Achterblijvend op verwachting
Uitvoering	Ver achterblijvend op verwachting
Reflectie	Ver achterblijvend op verwachting

3.1.1 BT heeft onvoldoende urgentie om in het publiek belang de kwaliteit van wettelijke controles duurzaam te waarborgen

BT heeft onvoldoende urgentie om in het publiek belang de kwaliteit van wettelijke controles duurzaam te waarborgen (Noodzaak). Deze uitkomst is weergegeven in figuur 2.

Figuur 2 Kwalificatie op het element 'noodzaak'

Noodzaak:	
Het bestuur ervaart de urgentie vanuit het publiek belang voor de verandering van de accountantsorganisatie.	
Het bestuur kan aangeven aan o.a. haar organisatie wat de consequenties voor de accountantsorganisatie zijn van de verandering.	
De meerderheid van de medewerkers ervaart de urgentie vanuit het publiek belang voor de verandering van de accountantsorganisatie.	
De meerderheid van de medewerkers kan aangeven wat de consequenties voor de accountantsorganisatie zijn van de verandering.	

Sinds 2016 werkt BT aan het verbeteren van de kwaliteit van de dienstverlening. BT heeft in 2018 de volgende stip aan de horizon[17] (hierna: stip) gehanteerd: *"Als accountants-en adviesorganisatie nemen wij een belangrijke positie in de maatschappij in. Wij geven zekerheid over de betrouwbaarheid van de financiële verantwoording van onze klanten en bieden oplossingen voor*

[16] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het verandertraject zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting, achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting.
[17] De stip aan de horizon omvat de missie, visie, strategie en kernwaarden van de accountantsorganisatie.

vragen die ondernemers bezighouden. Het is onze ambitie om vanuit kwaliteit relevant te zijn en waarde toe te voegen aan de klanten die wij bedienen, zowel nationaal als internationaal. We willen een aantrekkelijke werkgever zijn voor onze professionals en als sterk merk gepositioneerd zijn, waarbij onze trots weerspiegeld wordt in het vertrouwen dat wij krijgen van onze stakeholders.

Wij zijn een organisatie die iedere dag topkwaliteit wil leveren. Hier werken we elke dag aan en sturen we gericht op. Wij kennen op al onze kantoren hetzelfde kwaliteitsniveau. Dit geldt voor onze dienstverlening en onze professionals. We werken in een veilige omgeving waarin open en transparante communicatie randvoorwaardelijk is, om elke dag te verbeteren en te leren van onze successen en onze fouten, om feedback te mogen geven en te ontvangen en om eigenaarschap te kunnen tonen. Met het nastreven van onze stip op de horizon werken wij aan onze toekomst. Iedere dag weer. Elke dag beter."

Deze stip geeft weer wat BT belangrijk vindt vanuit de overtuiging en de strategie van BT. Met deze stip geeft BT de ambitie weer om kwaliteit te leveren als basis voor de dienstverlening en als voorwaarde voor klant- en medewerkerstevredenheid. Eind 2018 heeft BT de verandering geïntensiveerd en structureel vormgegeven. Intensivering van de verandering betekent voor BT focus op een kwalitatief hoogwaardige organisatie, dienstverlening en cultuur. De kwalitatief hoogwaardige organisatie gaat over het versterken van de samenwerking binnen de regio's en het versterken van de bevoegdheden van het bestuur. De kwalitatief hoogwaardige dienstverlening ziet op het doel om een top 3 speler te zijn in de gekozen segmenten. De kwalitatief hoogwaardige cultuur gaat over het creëren van een heldere bedrijfscultuur en daarmee continu verbeteren van de kwaliteit van dienstverlening.

Hieruit volgt dat BT een urgentie ervaart om te veranderen om de stip te bereiken. Deze urgentie richt zich op de elementen kwalitatief hoogwaardige organisatie, dienstverlening en cultuur. Bij de 'kwalitatief hoogwaardige dienstverlening' wordt primair de relatie gelegd met het doel om een top 3 speler te zijn in de gekozen segmenten. Hiermee is onvoldoende duidelijk hoe de stip en de veranderagenda bijdragen aan het publiek belang. De focus in de verandering ligt met de stip en de veranderagenda op een verandering richting een centrale aansturing; een verandering om 'één BT' te creëren. Daarvoor zijn een uniforme strategie, structuur en processen nodig. Dat de veranderagenda is gericht op het worden van één BT komt in de gesprekken met bestuurders, de externe accountants en de medewerkers naar voren. Het belang van deze centrale aansturing wordt door nagenoeg iedereen in deze gesprekken gedeeld. De medewerkers kennen de ambitie van BT om te veranderen richting 'één BT'. De medewerkers ervaren ook de noodzaak van deze verandering om consistente dienstverlening te leveren. De medewerkers spreken niet over de noodzaak om in het publiek belang kwaliteit te verbeteren.

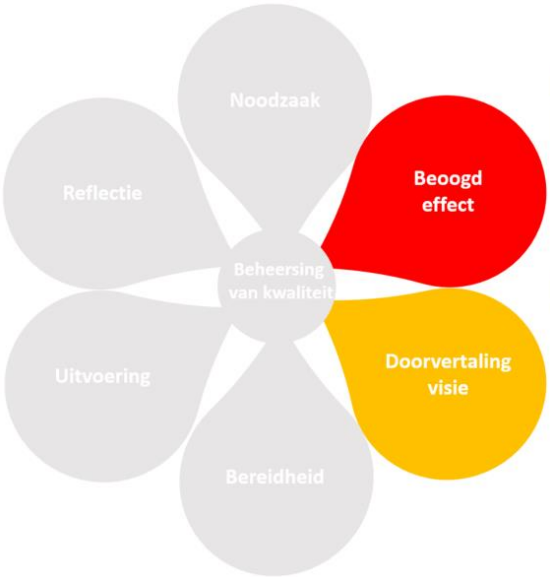
Het bestuur ervaart urgentie om te veranderen naar 'één BT' waar eenheid is in de kwaliteitsbeleving, werkwijze en het gedrag. In deze verandering richting 'één BT' staat de kwaliteit van de dienstverlening centraal en het consistent leveren van kwaliteit aan de cliënten van BT. Het bestuur spreekt hierbij niet over de noodzaak om te veranderen in het publiek belang, omdat de kwaliteit van wettelijke controles verbeterd moet worden.

De verandering is in 2018 onder meer geïntensiveerd door het instellen van verschillende werkgroepen. De werkgroep Strategie heeft een aantal (strategische) en richtinggevende onderwerpen geïdentificeerd. Deze werkgroep geeft onder meer aan dat het maatschappelijk belang een explicietere plek moet krijgen in de verdere uitwerking van de strategie. De uitkomsten van deze (en andere) werkgroepen zijn besproken in de aandeelhoudersvergadering van 29 november 2018. Deze bespreking heeft niet geleid tot een aanpassing van de stip in 2018. BT is voornemens om in 2019 de stip te herijken.

3.1.2 De medewerkers hebben onvoldoende beeld bij wat de verandering betekent

BT heeft in grote lijnen een beeld over het bereiken van de stip (Beoogd effect). De medewerkers herkennen dat het bestuur werkt aan 'één BT', maar hebben onvoldoende beeld van wat de verandering betekent op het niveau van gedrag (Doorvertaling visie). Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 3.

Figuur 3 Kwalificatie op de elementen 'beoogd effect' en 'doorvertaling visie'



Beoogd effect:	
Het bestuur heeft bepaald wat, wie en wanneer zal moeten veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.	●
Het bestuur heeft inzicht waarin het (internationale) netwerk stimuleert en/of belemmert om de stip aan de horizon te bereiken.	●
De meerderheid van de medewerkers weet wie, wat en wanneer gaat veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.	●
De meerderheid van de medewerkers voelt zich betrokken bij wie, wat en wanneer gaat veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.	●
Doorvertaling visie:	
De meerderheid van de medewerkers weet wat de verandering voor zijn/haar werk betekent en welk gedrag van hem/haar wordt verwacht.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart dat het bestuur werkt aan het aanscherpen van welk gedrag van de medewerkers wordt verwacht.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart dat het bestuur het voorbeeldgedrag laat zien dat verwacht wordt bij het veranderen richting de stip aan de horizon.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart dat de externe accountants het voorbeeldgedrag laten zien dat wordt verwacht bij het veranderen richting de stip aan de horizon.	●

BT heeft in grote lijnen een beeld over het bereiken van de stip (Beoogd effect)

BT werkt aan de kwaliteit van haar organisatie en dienstverlening en heeft in grote lijnen een beeld over wie daartoe moet veranderen. Het bestuur heeft zich in 2018 vooral gericht op het betrekken van partners, waaronder externe accountants, en de kantoorleiding bij deze verandering om draagvlak te creëren. In 2018 was er geen uitgewerkt veranderplan waarin is opgenomen wie, wat en wanneer zal moeten veranderen. BT heeft de 'veranderagenda 2018: werken aan de kwaliteit van onze dienstverlening' opgesteld. In deze agenda is de kwaliteitsvisie en de vergaderagenda op hoofdlijnen beschreven. In zes werkgroepen zal het wie, wat en wanneer van de verandering worden uitgewerkt. Deze werkgroepen hebben als onderwerpen: Strategie, Structuur, Bevoegdheden, Kwaliteit van Processen, Gedrag en Vergroten van de betrokkenheid en versterken van de sturing door het bestuur.

De medewerkers kennen de doelstelling om één BT te worden en het leveren van een consistente kwaliteit van dienstverlening, maar weten in onvoldoende mate wie, wat en wanneer moet veranderen om deze doelstelling te bereiken. De medewerkers voelen zich betrokken bij de doelstelling, maar de verandering is voor hen nog onvoldoende concreet.

Het bestuur van BT heeft een beeld van de belemmeringen en stimulansen van het nationale netwerk en het internationale netwerk. Het internationale netwerk (Baker Tilly) wordt gebruikt om kennis en ervaringen uit te wisselen op thema's of sectoren en het ontwikkelen van tools. De Nederlandse organisatie BT is een lid van het internationale netwerk Baker Tilly en autonoom in de verantwoordelijkheid voor kwaliteit, compliance en beheersing.

De medewerkers herkennen dat het bestuur werkt aan 'één BT', maar hebben een onvoldoende beeld wat de verandering betekent op het niveau van gedrag (Doorvertaling visie)

De medewerkers herkennen dat het bestuur werkt aan 'één BT'. De medewerkers ervaren dat het bestuur werkt aan de 'veranderagenda 2018: werken aan de kwaliteit van onze dienstverlening', door onder meer de inrichting van werkgroepen, bestaande uit de partners (waaronder externe accountants) en de medewerkers (waaronder young professionals), en het zichtbaar zijn op vestigingen en tijdens (cultuur)bijeenkomsten. De medewerkers herkennen dat het bestuur werkt aan het aanscherpen van gedrag. BT stelt cultuur en gedrag onder meer aan de orde in trainingen en interne communicatie. Feedback geven, elkaar aanspreken en van elkaar leren worden door de medewerkers ervaren als concrete onderwerpen waarmee gewerkt wordt aan het gedrag dat wordt verwacht.

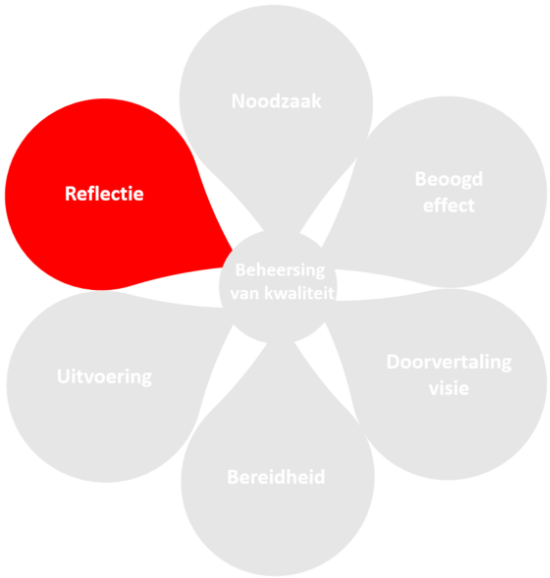
De medewerkers weten onvoldoende welk concreet gedrag van hen wordt verwacht. BT heeft onvoldoende uitgewerkt welk concreet (ander) gedrag nodig is in het kader van de verandering gericht op 'één BT'. Het bestuur zet de werkgroepen in om onder andere gewenst gedrag te ontwikkelen. De werkgroepen hebben veel vrijheid om te bepalen wat de uitkomst is binnen de kaders die het bestuur heeft gesteld.

De medewerkers ervaren het voorbeeldgedrag van de externe accountants verschillend doordat het gewenste gedrag onvoldoende is uitgewerkt. De medewerkers geven voorbeelden van externe accountants die meer dan voorheen betrokken zijn bij controleteams, meer informatie delen, beter aanspreekbaar zijn en meer voorbeeldgedrag naar controlecliënten tonen. Dit voorbeeldgedrag naar controlecliënten blijkt onder andere uit het meer terugleggen bij de cliënt als het budget tekortschiet of als documenten niet goed zijn aangeleverd. De medewerkers geven ook voorbeelden van externe accountants die de sfeer op de vestiging negatief beïnvloeden en niet achter de verandering staan.

3.1.3 Het bestuur van BT reflecteert onvoldoende op het verandertraject

BT reflecteert onvoldoende op het verandertraject (Reflectie) (figuur 4).

Figuur 4 Kwalificatie op het element 'reflectie'



Reflectie	
Het bestuur vraagt actief input van medewerkers, rvc en externe stakeholders over de borging van het verandertraject.	●
Het bestuur reflecteert minimaal twee keer per jaar op de borging van de verandering.	●
Het bestuur monitort de borging van de verandering.	●
Het bestuur stuurt bij op basis van de stip aan de horizon.	●

Het bestuur haalt uit haar organisatie actief input op over het verandertraject 'één BT', bijvoorbeeld in de werkgroepen, het overleg tussen het bestuur en de kantoorvoorzitters en cultuurbijeenkomsten met de medewerkers. Ook gaat het bestuur van BT over de verandering in gesprek met de rvc.

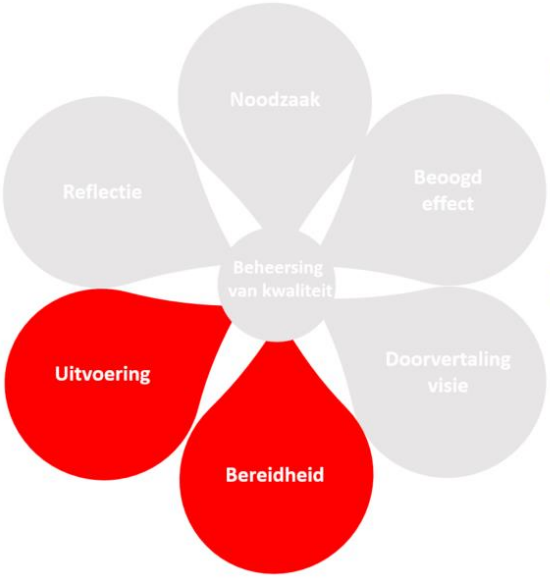
Het bestuur reflecteert onvoldoende op de duurzame borging van de verandering en of zij bezig is de stip te bereiken met de gekozen veranderagenda en veranderinitiatieven. Het bestuur monitort de voortgang van het verandertraject onvoldoende, omdat zij onvoldoende inzicht heeft in de gerealiseerde effecten van het verandertraject en omdat (sturings-)informatie hierover ontbreekt. Ten aanzien van de veranderinitiatieven die BT heeft genomen is niet bepaald welk effect ze moeten bereiken, in welke mate deze initiatieven bijdragen aan de stip en hoe ze gemeten zullen worden.

Het bestuur reflecteert onvoldoende op de kwaliteit van wettelijke controles in het publiek belang. Het bestuur heeft bijvoorbeeld geen structurele informatie over kwaliteitsbelemmerende en -bevorderende factoren, bijvoorbeeld uit oorzakenanalyses. De werkgroep 'Kwaliteit van processen' heeft eind 2018 tekortkomingen geconstateerd en werkt momenteel aan impactanalyses.

3.1.4 Het bestuur van BT maakt de verandering bespreekbaar maar neemt onvoldoende veranderinitiatieven en heeft onvoldoende zicht op wat medewerkers nodig hebben om te veranderen

Het bestuur van BT maakt de verandering bespreekbaar (Bereidheid), maar neemt onvoldoende veranderinitiatieven (Uitvoering) en heeft onvoldoende zicht op wat de medewerkers nodig hebben om te veranderen (Bereidheid). Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 5.

Figuur 5 Kwalificatie op de elementen 'uitvoering' en 'bereidheid'



Bereidheid:	
Het bestuur heeft inzicht hoe de medewerkers de verandering beleven (de onderstroom).	●
Het bestuur heeft inzicht in wat de medewerkers nodig hebben om te kunnen veranderen.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart dat hun beleving van de verandering (de onderstroom) bespreekbaar is.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart in staat te worden gesteld door de accountantsorganisatie om succesvol te kunnen veranderen.	●
Uitvoering:	
Het bestuur stimuleert haar medewerkers in het vertonen van het gewenst gedrag door verschillende initiatieven gericht op mindset, cultuur, gedrag en structuur.	●
Het bestuur neemt beslissingen (zoals promoties, teamsamenstelling, budgettoekenning) die in lijn zijn met de stip aan de horizon.	●
De meerderheid van de medewerkers kunnen verschillende initiatieven van het bestuur/partners op het gebied van mindset, cultuur, gedrag en structuur benoemen en ervaren dat deze elkaar versterken.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart dat genomen beslissingen (zoals promoties, structuurwijzigingen, budgettoekenning) in lijn zijn met de stip aan de horizon.	●

Het bestuur van BT maakt de verandering bespreekbaar (Bereidheid)

Het bestuur is in mei 2018 met partners, waaronder externe accountants, in gesprek gegaan over de strategie van BT. Het bestuur heeft hen gevraagd zich in deze bijeenkomst uit te spreken over de verandering. Daarnaast heeft het bestuur van BT door een veranderdiagnose van een externe partij inzicht gekregen in hoe de partners, waaronder externe accountants, de verandering beleven. Uit de veranderdiagnose blijkt dat het niet makkelijk is om je uit te spreken als partner, waaronder externe accountants, over de verandering en dat er positieve veranderenergie aanwezig is om 'één BT' te worden. Het bestuur van BT betrekt vanaf 2018 in belangrijke mate de partners, waaronder externe accountants, bij de verandering. Daarvoor lag het eigenaarschap van de verandering vooral bij het bestuur. Verder heeft BT het cultuuronderzoek en de uitkomsten daarvan gebruikt om met de medewerkers in gesprek te gaan over de verandering binnen BT. Hiermee heeft het bestuur de verandering bespreekbaar gemaakt en de verkregen inzichten hebben bijgedragen aan het vormgeven van de intensivering van de verandering.

BT neemt onvoldoende veranderinitiatieven gericht op mindset, cultuur en gedrag (Uitvoering)

BT heeft in 2018 onvoldoende initiatieven gericht op mindset, cultuur en gedrag genomen. BT heeft de medewerkers bijgepraat over de veranderagenda. Daarnaast heeft BT de beoordelings- en beloningssystematiek voor de medewerkers in 2018 aangepast. Ook heeft BT een proces voor partnerbeoordeling en -beloning in gang gezet. In de werkgroep gedrag wordt aan de

veranderinitiatieven voor 2019 verder invulling gegeven. De werkgroep gedrag maakt een analyse van het huidige gedrag versus het gewenste gedrag. Op basis van deze analyse bekijkt de werkgroep naar datgene dat nodig is om te veranderen en de achterliggende drijfveren. Uiteindelijk is het doel om het 'niet onderhandelbare minimum' gedrag te kunnen definiëren. Dit gaat BT verder uitwerken met een programma. De andere initiatieven zijn gericht op de structuur.

BT heeft een aantal beslissingen genomen die zijn gericht op structuur (Uitvoering)

Het bestuur heeft een aantal beslissingen genomen die zijn gericht op de structuur. BT heeft bijvoorbeeld de governance van de organisatie versterkt. Vanaf 2018 heeft BT een raad van commissarissen met externe onafhankelijke leden. Ook heeft BT haar bestuur versterkt door het extern aantrekken van een fulltime voorzitter van het bestuur. Deze functie werd eerder parttime ingevuld. Een ander voorbeeld van een beslissing is de afschaffing van de goodwill regeling en de invoering van de clawback-regeling. Beide beslissingen komen voort uit de 53 verbetermaatregelen die de sector zichzelf heeft opgelegd.

De medewerkers hebben beperkte waarnemingen van de initiatieven die genomen worden om het gewenste kwaliteitsgericht gedrag te stimuleren. De medewerkers herkennen de beslissingen, maar hebben geen duidelijk beeld bij wat deze beslissingen voor hen betekenen in de uitvoering van de controlewerkzaamheden.

BT heeft onvoldoende zicht op wat de medewerkers nodig hebben om te veranderen (Bereidheid)

BT heeft onvoldoende zicht op wat de medewerkers nodig hebben om te veranderen. Het bestuur is door middel van bijeenkomsten in de periode juni tot en met augustus 2018 in gesprek gegaan met de medewerkers over de uitkomsten van het MTO en het cultuuronderzoek. Het bestuur heeft hiermee inzicht gekregen in hoe de medewerkers de verandering beleven. De medewerkers hebben in deze bijeenkomsten feedback kunnen geven op de leiding van de verschillende vestigingen. Bij deze bijeenkomsten was een vertegenwoordiging van het bestuur aanwezig. De medewerkers ervaren dat ze zich in deze bijeenkomsten kunnen uitspreken. Ook konden de medewerkers aangegeven wat zij nodig hebben om te kunnen veranderen. De medewerkers noemen daarbij voorbeelden gericht op operationele zaken die binnen BT verbeterd kunnen worden. Zowel het bestuur als de medewerkers hebben geen voorbeelden gegeven van wat de medewerkers nodig hebben om het gewenste gedrag te kunnen vertonen en te veranderen in de richting van de stip.

3.1.5 De medewerkers ervaren dat BT werkt aan de verandering (enquête)

Zoals hiervoor beschreven heeft BT eind 2018 haar veranderprogramma geïntensiveerd. BT werkt met de organisatie in verschillende werkgroepen aan het vormgeven van het veranderplan. BT heeft bij deze intensivering de partners, waaronder externe accountants, en een aantal medewerkers betrokken en draagvlak voor de verandering gecreëerd. BT betrekt de medewerkers bij de verandering door onder meer verschillende communicatie uitingen en cultuurbijeenkomsten.

De AFM heeft een enquête uitgevoerd om inzicht te verkrijgen in de ervaringen van de medewerkers over de kwaliteitsgerichte cultuur en daarmee over het verandertraject. De

uitkomsten van de enquête geven aan hoe de medewerkers van BT de verandering ervaren. Hierna zijn de belangrijkste uitkomsten opgenomen.[18]

De medewerkers geven aan dat ze weten waarom BT werkt aan de veranderagenda (score 6,2) en dat ze herkennen dat het bestuur en de externe accountants de veranderagenda belangrijk vinden (scores variërend tussen 6,1 - 6,2). De medewerkers herkennen in iets mindere mate dat het bestuur hen actief om input vraagt op de verandering (score 5,3).

De medewerkers ervaren een verandering binnen BT. De medewerkers geven aan te weten wat een kwaliteitsgerichte cultuur inhoudt (score 5,8), maar ze kunnen in iets mindere mate concreet aangeven wat het voor hun dagelijks werk betekent (score 4,9).

De medewerkers geven aan zelf te willen bijdragen aan een kwaliteitsgerichte cultuur (score 5,7) en dat er ruimte is om vragen te stellen over de kwaliteitsgerichte cultuur (score 6,1). Ze ervaren in mindere mate mogelijkheden binnen BT om twijfels bespreekbaar te maken (scores variërend tussen 3,9 - 5,8).

De meeste medewerkers geven aan te weten welke veranderinitiatieven BT neemt op het gebied van gedrag, cultuur en structuur (scores variërend tussen 5,3 - 5,5). Daarnaast vinden zij in iets mindere mate dat zij door het bestuur en hun direct leidinggevende(n) in staat worden gesteld en voldoende tijd krijgen om succesvol te kunnen veranderen (scores variërend tussen 5,0 - 5,5). De medewerkers ervaren in iets mindere mate dat de genomen beslissingen, zoals promoties, acceptatie van cliënten en het aanspreken door het bestuur van partners c.q. externe accountants in lijn zijn met de gewenste kwaliteitsgerichte cultuur (scores variërend tussen 4,8 - 5,6).

3.2 Relevante kwaliteitswaarborgen functioneren onvoldoende

In deze paragraaf zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van de onderdelen ‘kwaliteitswaarborgen’ en ‘kwaliteitscirkel’ van het onderzoek weergegeven.

BT heeft de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen in de periode 1 januari 2017 tot en met 31 december 2018 onvoldoende geborgd. Bij BT is voor geen van de onderzochte kwaliteitswaarborgen een effectieve kwaliteitscirkel aanwezig (paragraaf 3.2.1). Daarnaast voldoet het beleid voor vijf onderzochte kwaliteitswaarborgen niet aan de verwachtingen (paragraaf 3.2.2) en is voor één kwaliteitswaarborg de naleving van het beleid onvoldoende gewaarborgd (paragraaf 3.2.3). Daarnaast heeft de AFM door het ontbreken van beleid voor twee kwaliteitswaarborgen geen werkzaamheden uitgevoerd op de naleving van het beleid.

De kwaliteitswaarborgen op de drie als ‘onvoldoende’ gekwalificeerde wettelijke controles hebben de geconstateerde tekortkomingen niet voorkomen of gedetecteerd (paragraaf 3.3).

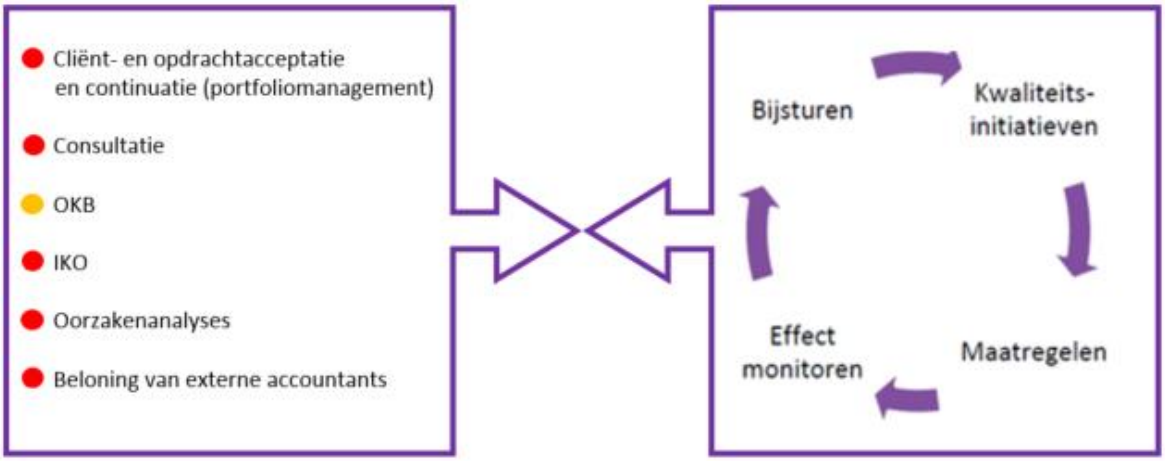
3.2.1 BT heeft geen effectieve kwaliteitscirkel

BT heeft geen effectieve kwaliteitscirkel voor de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen en blijft daardoor ver achter op de verwachtingen (figuur 6). BT heeft namelijk voor de zes kwaliteitswaarborgen geen proces ingericht om tijdig en structureel relevante (sturings-

[18] Alle vragen zijn gesteld op een 7-puntslikertschaal oplopend van 1 (oneens) naar 7 (eens).

)informatie te verkrijgen om haar beleid te evalueren en inzicht te krijgen in de kwaliteit van wettelijke controles en in de factoren die de kwaliteit positief en negatief beïnvloeden om op basis daarvan kwaliteitsmaatregelen te nemen. Daarnaast monitort BT niet het effect van genomen kwaliteitsmaatregelen en stuurt niet bij wanneer kwaliteitsmaatregelen niet het gewenste effect hebben.

Figuur 6 Overzicht van de kwalificaties voor de kwaliteitscirkel[19]



Relevante (sturings-)informatie is onvoldoende aanwezig

BT heeft geen proces ingericht om vanuit de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen tijdig en structureel relevante (sturings-)informatie te verkrijgen die geschikt is voor het evalueren van haar beleid en het nemen van (beleids)beslissingen. Het bestuur van BT heeft gedurende 2018 geen informatie verkregen over de uitvoering van de zes kwaliteitswaarborgen. Het bestuur heeft in 2017 vanuit de organisatie periodiek informatie verkregen over de uitvoering van de zes kwaliteitswaarborgen. Het bestuur heeft in 2017 onder meer informatie verkregen over het aantal verzoeken tot cliënt- en opdrachtacceptatie, het aantal uitgevoerde opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB's) en interne kwaliteitsonderzoeken (IKO's) en bevindingen uit uitgevoerde OKB's en IKO's. Deze informatie heeft vooral als doel gehad verantwoording af te leggen over de uitvoering van de kwaliteitswaarborgen en is minder gericht op de analyse van de uitkomsten van de kwaliteitswaarborgen. Het bestuur heeft hierdoor onvoldoende relevante (sturings-)informatie om inzicht te krijgen in de kwaliteit van wettelijke controles en de naleving van kwaliteitswaarborgen om daarmee haar beleid te evalueren.

BT heeft haar beleid onvoldoende geëvalueerd

BT heeft haar beleid onvoldoende geëvalueerd. BT heeft in 2018 een evaluatie van het 'kwaliteitssysteem' over boekjaar 2017 uitgevoerd en hierin de kwaliteitswaarborgen cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie, OKB en IKO betrokken. Deze evaluatie verschaft het bestuur van BT onvoldoende tijdige informatie over de uitvoering van IKO's, omdat een deel van de IKO's op wettelijke controles met boekjaar 2016 medio 2018 onderhanden waren. BT heeft daarnaast

[19] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor de kwaliteitscirkel zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting, achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting.

het beleid van de kwaliteitswaarborgen consultatie, oorzakenanalyse en beloning van externe accountants in de onderzoeksperiode niet geëvalueerd.

BT neemt onvoldoende maatregelen

Het bestuur heeft, ondanks dat zij geen relevante (sturings-)informatie heeft, maatregelen genomen voor de kwaliteitswaarborgen OKB en oorzakenanalyses. Het bestuur heeft op basis van de compliance rapportages over boekjaar 2017 besloten om geen oordeel meer te geven bij de OKB's en op basis van een memo van Bureau Vaktechniek Accountants (BVTA) en de Compliance Officer in mei 2018 besloten om bevindingen uit de OKB's te delen met de controlepraktijk. Ook heeft het bestuur besloten om twee niet bij BT betrokken personen in te zetten voor de uitvoering van de oorzakenanalyses.

Onvoldoende inzicht in het effect van kwaliteitsmaatregelen

Het bestuur van BT monitort voor de onderzochte kwaliteitswaarborgen niet of de genomen maatregelen het gewenste effect hebben. BT heeft hierdoor onvoldoende inzicht in de effecten van de kwaliteitsmaatregelen.

Geen bijsturing uitgevoerd

Doordat het bestuur onvoldoende inzicht heeft in de effecten van de kwaliteitsmaatregelen, heeft het bestuur in de onderzoeksperiode op basis daarvan niet bijgestuurd.

3.2.2 Het beleid van vijf kwaliteitswaarborgen voldoet niet aan de verwachtingen

Het beleid voor vijf kwaliteitswaarborgen voldoet niet aan de verwachtingen. Het beleid voor vier kwaliteitswaarborgen, de cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie, de OKB, het IKO en de beloning van externe accountants, voldoet namelijk niet aan wet- en regelgeving en het beleid voor oorzakenanalyses blijft ver achter op de verwachtingen. Het beleid van consultatie voldoet wel aan wet- en regelgeving (figuur 7).

Figuur 7 Overzicht van de kwalificaties voor het beleid[20][21]

Cliënt- en opdracht acceptatie en continuatie	Consultatie	OKB	IKO	Oorzakenanalyses	Beloning van externe accountants
🔴	🟢	🔴	🔴	🔴	🔴

[20] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het beleid van de kwaliteitswaarborg oorzakenanalyses zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting, achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting. De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het beleid van de overige vijf kwaliteitswaarborgen zijn: het beleid voldoet aan wet- en regelgeving of het beleid voldoet niet aan wet- en regelgeving.
[21] De kwalificatie 'het beleid voldoet niet aan wet- en regelgeving' is door de AFM gehanteerd ongeacht de aard en omvang van de onderdelen van het beleid die niet in overeenstemming met wet- en regelgeving zijn.

Het beleid voor cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie voldoet op één onderdeel niet aan wet- en regelgeving

Het beleid voor cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie voldoet op één onderdeel niet aan wet- en regelgeving. In het beleid van BT is opgenomen dat jaarlijks moet worden vastgesteld of de opdracht kan worden gecontinueerd. Dit beleid voldoet niet aan artikel 12 Bta, omdat in het beleid niet is opgenomen dat deze beoordeling door de accountantsorganisatie wordt uitgevoerd en plaatsvindt alvorens de opdracht voor een wettelijke controle te continueren. De AFM heeft als onderdeel van haar werkzaamheden op de naleving van het beleid (paragraaf 3.2.3) geconstateerd dat BT hieraan niet heeft voldaan bij vijf wettelijke controles, namelijk twee wettelijke controles van een niet OOB-controlecliënt met boekjaar 2016, twee wettelijke controles van een niet OOB-controlecliënt met boekjaar 2017 en één wettelijke controle van een OOB-controlecliënt met boekjaar 2017.

Het OKB-beleid voldoet op drie onderdelen niet aan wet- en regelgeving

Het OKB-beleid voldoet op drie onderdelen niet aan wet- en regelgeving. Ten eerste voldoet BT niet aan artikel 8 lid 2 EU-Verordening[22], omdat BT in haar beleid niet heeft opgenomen dat de OKB van een wettelijke controle bij een OOB-controlecliënt altijd uitgevoerd dient te worden door een externe accountant. De AFM heeft als onderdeel van haar werkzaamheden op de naleving van het beleid (paragraaf 3.2.3) geconstateerd dat voor een wettelijke controle van één OOB-controlecliënt met boekjaar 2017, de OKB niet is uitgevoerd door een bij BT werkzame of aan haar verbonden externe accountant. BT heeft hiermee niet voldaan aan artikel 8 lid 2 EU-Verordening.

Ten tweede voldoet BT niet aan artikel 8 lid 3 EU-Verordening, omdat BT niet in haar beleid heeft opgenomen dat de documenten en informatie die worden meegedeeld aan een niet aan BT verbonden persoon, zijn onderworpen aan het beroepsgeheim. De AFM heeft als onderdeel van haar werkzaamheden op de naleving van het beleid (paragraaf 3.2.3) geconstateerd dat BT hieraan niet heeft voldaan bij één wettelijke controle van een OOB-controlecliënt met boekjaar 2017 en één wettelijke controle van een niet OOB-controlecliënt met boekjaar 2017. De OKB bij deze twee wettelijke controles is namelijk uitgevoerd door een niet aan BT verbonden persoon.

Ten derde voldoet BT niet aan artikel 8 lid 5 sub g EU-Verordening, omdat BT niet in haar beleid heeft opgenomen dat de OKB'er in zijn beoordeling de onderwerpen die zijn besproken met bevoegde autoriteiten en, in voorkomend geval, met andere derde partijen betrekt. De AFM heeft als onderdeel van haar werkzaamheden op de naleving van het beleid (paragraaf 3.2.3) geconstateerd dat BT hieraan niet heeft voldaan bij twee wettelijke controles, namelijk bij één wettelijke controle van een OOB-controlecliënt met boekjaar 2017 en één wettelijke controle van een niet OOB-controlecliënt met boekjaar 2017.

Het IKO-beleid voldoet op één onderdeel niet aan wet- en regelgeving

Het IKO-beleid voldoet op één onderdeel niet aan wet- en regelgeving. BT voldoet namelijk niet aan artikel 9 van de Verordening accountantsorganisaties (VAO). BT heeft in haar beleid niet alle verplichte factoren opgenomen voor de wijze van selectie van individuele afgeronde controles, zoals de geografische spreiding van de vestigingen, beroepsrisico's die zijn onderkend voor de

[22] EU-verordening (nr. 537/2014): eisen wettelijke controles van financiële overzichten van oob's.

controlecliënt en de wettelijke controle en het resultaat van eerdere interne en externe kwaliteitsonderzoeken.

BT heeft geen beloningsbeleid met prestatieprikkels voor kwaliteit voor externe accountants

BT heeft geen passend beloningsbeleid voor externe accountants die tevens aandeelhouder zijn waarin prestatieprikkels voor het leveren van kwaliteit van wettelijke controles zijn opgenomen. Dit is op basis van artikel 18b Wta vereist. BT beloont haar externe accountants die tevens aandeelhouder zijn namelijk paritair aangevuld met een variabel deel dat afhankelijk is van de resultaten en het werkkapitaalbeheer op kantoorniveau. BT verstrekt geen bonus op 'goede' kwaliteit. Door het ontbreken van een passend beloningsbeleid met prestatieprikkels voor kwaliteit voor externe accountants die tevens aandeelhouder zijn, heeft de AFM geen werkzaamheden uitgevoerd op de naleving van het beleid (paragraaf 3.2.3).

BT heeft geen beleid voor oorzakenanalyses

BT heeft geen beleid voor oorzakenanalyses en voldoet daardoor niet aan de verwachtingen (tabel 2). BT heeft tijdens de onderzoeksperiode twee oorzakenanalyses laten uitvoeren door externe partijen. Door het ontbreken van een beleid voor oorzakenanalyses heeft de AFM geen werkzaamheden uitgevoerd op de naleving van het beleid (paragraaf 3.2.3).

Tabel 2 Overzicht van de kwalificatie voor kwaliteitswaarborg 'oorzakenanalyse'[23]

Oorzakenanalyse	
De accountantsorganisatie voert op basis van diverse signalen oorzakenanalyses uit. Hierbij betrekt de accountantsorganisatie zowel wettelijke controles waar de kwaliteit tekortschiet als waar de kwaliteit toereikend is.	●
De oorzakenanalyse worden uitgevoerd door een deskundig en onafhankelijk persoon, met voldoende positie en draagvlak binnen de organisatie en met voldoende zorgvuldigheid en diepgang.	●
De oorzakenanalyses worden gericht op zowel de individuele externe accountant en zijn team als op organisatiebrede aspecten.	●

[23] De gebruikte kleur bij de kwalificatie van de verwachtingen is: voldoet aan de verwachting of voldoet niet aan de verwachting.

3.2.3 BT heeft het beleid voor drie van de vier onderzochte kwaliteitswaarborgen nageleefd

BT heeft het beleid voor drie van de vier kwaliteitswaarborgen nageleefd (figuur 8).[24] De AFM heeft geconstateerd dat het beleid voor één van de vier onderzochte kwaliteitswaarborgen niet is nageleefd. De AFM heeft namelijk voor meerdere wettelijke controles geconstateerd dat het IKO-beleid niet is nageleefd.

De AFM heeft door het ontbreken van een beleid voor oorzakenanalyses en beloning van externe accountants geen werkzaamheden uitgevoerd op de naleving van het beleid (paragraaf 3.2.2).

Figuur 8 Overzicht van de kwalificaties voor naleving beleid[25]

Cliënt- en opdracht acceptatie en continuatie	Consultatie	OKB	IKO	Oorzakenanalyses	Beloning van externe accountants
●	●	●	●	Niet getoetst	Niet getoetst

Het beleid van IKO is op meerdere onderdelen en bij meerdere wettelijke controles niet nageleefd

Het IKO-beleid is op meerdere onderdelen en bij meerdere wettelijke controles niet nageleefd. Ten eerste heeft BT in 2018 geen IKO's uitgevoerd voor wettelijke controles met boekjaar 2017. Ten tweede heeft BT in 2017 niet voor alle externe accountants een IKO uitgevoerd voor een wettelijke controle met boekjaar 2016. BT heeft in haar beleid opgenomen dat van elke externe accountant jaarlijks tenminste één wettelijke controle wordt geselecteerd. Tot slot heeft de AFM geconstateerd dat voor IKO's uitgevoerd voor wettelijke controles met boekjaar 2016 het beleid niet is nageleefd. BT heeft namelijk in haar beleid opgenomen dat indien er een OKB op de geselecteerde controle heeft plaatsgevonden, de IKO ook gericht is op de kwaliteit van de uitgevoerde OKB. Indien er geen OKB is uitgevoerd op de wettelijke controle, dient de IKO'er te evalueren of op de controle inderdaad geen OKB van toepassing was. De AFM heeft voor vier van de vijf geselecteerde IKO's geconstateerd dat in het IKO niet is nagegaan of een OKB had moeten plaatsvinden op de wettelijke controle. Daarnaast heeft de AFM voor één van de vijf geselecteerde wettelijke controles geconstateerd dat de IKO niet is gericht op de kwaliteit van de uitgevoerde OKB.

[24] De AFM heeft voor de kwaliteitswaarborgen 'cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie', 'consultatie', 'OKB' en 'IKO' vijf voorbeelden geselecteerd om inzicht te verkrijgen in de naleving van het beleid binnen de accountantsorganisatie.

[25] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor naleving beleid zijn: het beleid is nageleefd of het beleid is niet nageleefd. De kwalificatie 'het beleid is niet nageleefd' is door de AFM gehanteerd ongeacht de aard en omvang van de onderdelen die niet in overeenstemming met het beleid zijn uitgevoerd en ongeacht of het beleid voldoet aan wet- en regelgeving.

3.3 De kwaliteitswaarborgen op de als ‘onvoldoende’ gekwalificeerde wettelijke controles hebben de geconstateerde tekortkomingen niet voorkomen of gedetecteerd

De AFM heeft de kwaliteit van drie wettelijke controles onderzocht, waarvan twee wettelijke controles (boekjaar 2016) van een niet OOB-controlecliënt en één wettelijke controle (boekjaar 2017) van een OOB-controlecliënt. De controleverklaringen van de onderzochte wettelijke controles zijn afgegeven in de periode 1 januari 2017 tot en met 31 december 2018. De AFM heeft de drie onderzochte wettelijke controles als ‘onvoldoende’ gekwalificeerd.

Op twee van de als ‘onvoldoende’ gekwalificeerde wettelijke controles heeft voor afgifte van de controleverklaring een OKB plaatsgevonden en op twee van de als ‘onvoldoende’ gekwalificeerde wettelijke controles was sprake van een IKO na afronding van de controleopdracht. Deze kwaliteitswaarborgen hebben niet voorkomen of gedetecteerd dat onvoldoende onderbouwde controleverklaringen zijn afgegeven. Bovendien hebben de uitgevoerde IKO’s andere uitkomsten opgeleverd over de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controles dan de externe toetsingen van de AFM.

4. BDO Audit & Assurance B.V.

Hierna zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van de onderdelen 'verandertraject' (paragraaf 4.1), 'kwaliteitswaarborgen' en 'kwaliteitscirkel' (paragraaf 4.2) en 'wettelijke controles' (paragraaf 4.3) van het onderzoek bij BDO Audit & Assurance B.V. (BDO) weergegeven.

Achtergrond informatie

Tabel 1 bevat achtergrondinformatie over BDO.

Tabel 1 Achtergrondinformatie

Aantal	2018	2017
Externe accountants	66	62
Controleverklaringen bij wettelijke controles van OOB controlecliënten	42	43
Controleverklaringen bij wettelijke controles van niet-OOB controlecliënten	1.458	1.549
Consultaties	572	671
OKB's	138	142
IKO's	12	30
Oorzakenanalyse	22	18

4.1 BDO werkt actief aan de verandering

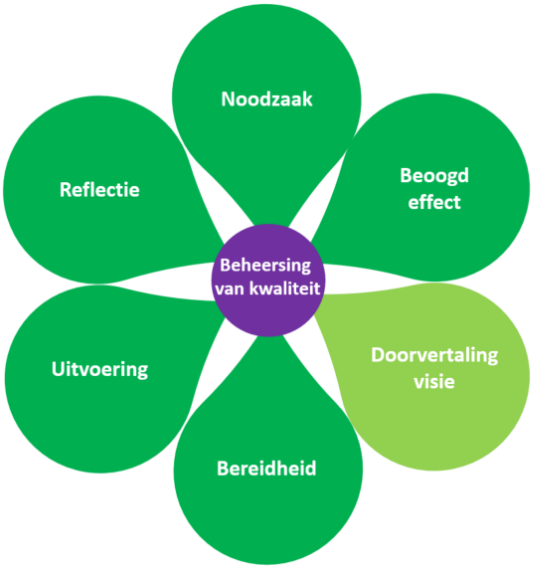
In deze paragraaf zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van het onderdeel 'verandertraject' van het onderzoek weergegeven over de periode van 1 januari 2018 tot en met 31 december 2018.

BDO werkt actief aan de verandering. Het bestuur van BDO weet waar het naar toe wil (paragraaf 4.1.1) en geeft daadwerkelijk vorm aan de verandering tezamen met de externe accountants en de medewerkers[1] (paragraaf 4.1.2). Daarnaast is BDO in staat de verandering continu in haar organisatie aandacht te geven (paragraaf 4.1.3). Paragraaf 4.1.4 beschrijft de ervaringen van de medewerkers van BDO met het verandertraject en is gebaseerd op de enquête.

In figuur 1 is aan de hand van de verschillende elementen van het AFM onderzoeksmodel de samenvatting weergegeven van de voornaamste conclusies en bevindingen van het onderdeel 'verandertraject'.

[1] Met 'de medewerkers' bedoelt de AFM in paragraaf 4.1 (met uitzondering van sub paragraaf 4.1.4) de medewerkers die de AFM in haar onderzoek heeft geïnterviewd.

Figuur 1 Samenvatting voornaamste conclusies en bevindingen ‘verandertraject’[2]

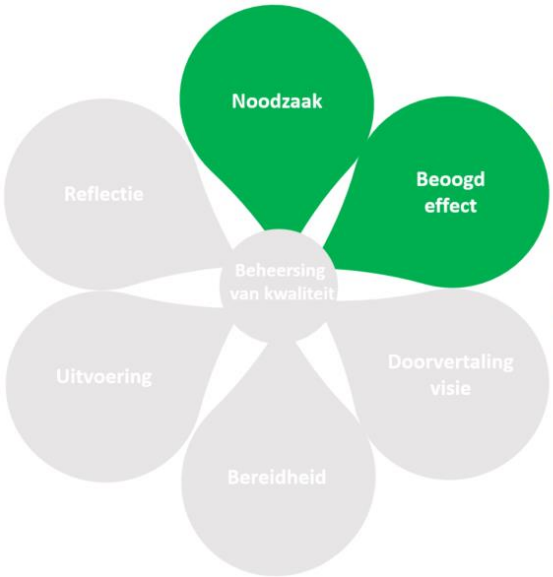


Element AFM onderzoeksmodel	Kwalificatie AFM
Noodzaak	Conform verwachting
Beoogd effect	Conform verwachting
Doorvertaling visie	Bijna conform verwachting
Bereidheid	Conform verwachting
Uitvoering	Conform verwachting
Reflectie	Conform verwachting

4.1.1 BDO heeft een duidelijk beeld waar zij naar toe wil

BDO heeft een duidelijk beeld waar zij naar toe wil, omdat zij een missie heeft waarbij het leveren van kwaliteit en werken vanuit het publiek belang noodzakelijk is. Om de gewenste kwaliteit te leveren ervaart BDO de noodzaak om te veranderen (Noodzaak). Daarnaast heeft BDO een gedeeld beeld bij de stip aan de horizon[3] (hierna: stip) en weet welke stappen nodig zijn om deze stip te bereiken (Beoogd effect). Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 2.

Figuur 2 Kwalificatie op de elementen ‘noodzaak’ en ‘beoogd effect’



Noodzaak:	
Het bestuur ervaart de urgentie vanuit het publiek belang voor de verandering van de accountantsorganisatie.	●
Het bestuur kan aangeven aan o.a. haar organisatie wat de consequenties voor de accountantsorganisatie zijn van de verandering.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart de urgentie vanuit het publiek belang voor de verandering van de accountantsorganisatie.	●
De meerderheid van de medewerkers kan aangeven wat de consequenties voor de accountantsorganisatie zijn van de verandering.	●
Beoogd effect:	
Het bestuur heeft bepaald wat, wie en wanneer zal moeten veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.	●
Het bestuur heeft inzicht waarin het (internationale) netwerk stimuleert en/of belemmert om de stip aan de horizon te bereiken.	●
De meerderheid van de medewerkers weet wie, wat en wanneer gaat veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.	●
De meerderheid van de medewerkers voelt zich betrokken bij wie, wat en wanneer gaat veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.	●

[2] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het verandertraject zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting, achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting.
[3] De stip aan de horizon omvat de missie, visie, strategie en kernwaarden van de accountantsorganisatie.

BDO ervaart de noodzaak tot veranderen (Noodzaak)

BDO ervaart de urgentie om kwaliteit te leveren, te werken vanuit het publiek belang en dat daarvoor veranderen noodzakelijk is. De medewerkers en de externe accountants geven aan dat er topkwaliteit geleverd moet worden om de strategische doelstellingen te behalen en dat daarvoor iedereen binnen BDO moet veranderen. Voor BDO is kwaliteit één van de belangrijkste randvoorwaarden voor het realiseren van haar strategie. Daarmee maakt BDO kwaliteit haar 'license to operate'. Kwaliteit staat sinds 2015 centraal in de strategie met de ambitie "*de allerbeste service bieden en daarbij steeds topkwaliteit leveren*". BDO geeft aan dat ze een organisatie willen zijn die vertrouwd wordt door haar externe stakeholders. Daarom is het leveren van kwaliteit voor BDO een belangrijke factor in de uitvoering van wettelijke controles. De medewerkers en de externe accountants benoemen het leveren van kwaliteit de belangrijkste reden voor de verandering. De noodzaak om te veranderen en de daarvoor gekozen strategie en focus op kwaliteit wordt herkend door de medewerkers.

BDO weet wat nodig is om de stip aan de horizon te bereiken (Beoogd effect)

BDO heeft aan de hand van zeven thema's de strategische doelen voor 2018 bepaald. Per thema zijn de doelstellingen en de gewenste resultaten uitgewerkt, concrete initiatieven en Key Performance Indicators (KPI's) gedefinieerd. Voor het thema kwaliteitsklimaat is de doelstelling: "*het zichtbaar maken en uitdragen van de gewenste kwaliteitsgerichte cultuur*".

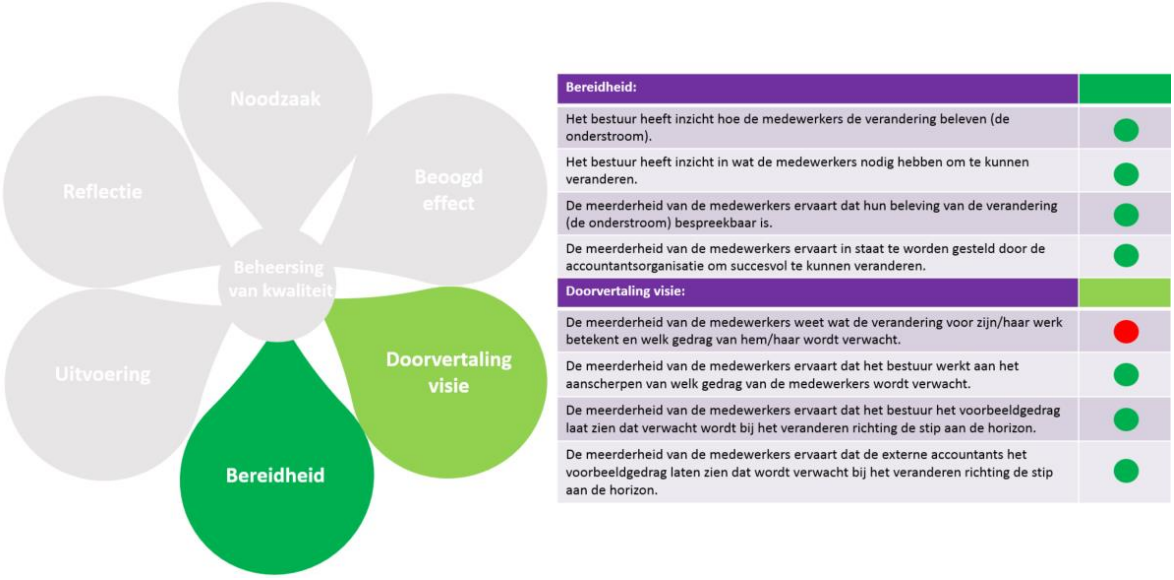
Het 'Horizon project' is een belangrijk instrument voor het bereiken van de resultaten van het 'kwaliteitsklimaat' binnen BDO. Dit project bestaat uit elf doelstellingen; de zogenoemde kwaliteitsstippen 'aan de horizon' (hierna: kwaliteitsstippen). Tot 2017 lag de focus voor het thema 'kwaliteitsklimaat' op de meer instrumentele en procesmatige verandering. Voor 2018-2019 staat de gedragsmatige verandering centraal. Deze gedragsverandering wordt van iedereen gevraagd binnen BDO. Het bestuur heeft voor de gedragsverandering twee kwaliteitsstippen gekozen; 'We geven het goede voorbeeld' en 'We nemen onze verantwoordelijkheid'. Voor deze twee kwaliteitsstippen heeft BDO een viertal gedragsankers gedefinieerd die nader zijn uitgewerkt naar gewenst gedrag (zie ook paragraaf 4.1.2 onderdeel Doorvertaling visie). Deze kwaliteitsstippen en het daarbij horende gewenste gedrag zullen naar de verwachting van BDO bijdragen aan het vergroten van het lerend vermogen. Dit wordt door de externe accountants en de medewerkers herkend. Zij geven aan dat het makkelijker is om gedrag bespreekbaar te maken en elkaar vragen te stellen. Ook voelen zij zich betrokken om kwaliteit te leveren.

Het bestuur van BDO ervaart vanuit het nationale netwerk geen belemmeringen en heeft een beeld van de belemmeringen en stimulansen van het internationale netwerk (BDO Internationaal) in het bereiken van de stip. De aandacht vanuit BDO International is op dezelfde onderwerpen gericht. BDO Internationaal stuurt op vakinhoudelijke kwaliteit en op de medewerkers. BDO geeft aan dat zij soms tegengas van BDO Internationaal ervaren bij het afwijzen van controlecliënten als deze voor het internationale netwerk belangrijk zijn. BDO heeft ervaren dat het belangrijk is om BDO Internationaal goed mee te nemen in wat de verandering voor Nederland en de besluitvorming binnen BDO betekent. BDO ervaart dat hierdoor het onderlinge begrip wordt verhoogd.

4.1.2 Het bestuur van BDO geeft vorm aan de verandering

Het bestuur van BDO geeft vorm aan de verandering tezamen met de externe accountants en de medewerkers door hen actief te betrekken. Door de verandering regionaal en bottom up vorm te geven en aandacht te geven aan wat er leeft onder de medewerkers, voelen de medewerkers zich betrokken bij de verandering (Bereidheid). Daarnaast is er binnen BDO steeds meer aandacht voor (voorbeeld)gedrag, onder meer doordat het bestuur concrete invulling geeft aan een aantal kwaliteitsstippen. De medewerkers weten echter onvoldoende wat de gedragsverandering voor hen betekent in de uitvoering van de wettelijke controles (Doorvertaling visie). Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 3.

Figuur 3 Kwalificatie op de elementen 'bereidheid' en 'doorvertaling visie'



De medewerkers voelen zich betrokken bij de verandering (Bereidheid)

Het bestuur neemt de regie in het veranderen en het continu verbeteren door de uitvoering van het 'Horizon project'. Daarin werkt ze in de uitvoering samen met de vestigingsleiding. Binnen iedere vestiging, Profit Center (PC), is een kernteam geformeerd dat verantwoordelijk is voor het signaleren, uitwerken en implementeren van de verbeteringen. Door de uitvoering regionaal binnen de PC's te laten plaatsvinden, zijn de externe accountants en de medewerkers actief betrokken. Deze betrokkenheid en regionale implementatie van het 'Horizon project' draagt bij aan het naar boven halen van wat er leeft in de organisatie (de onderstroom). Het bestuur haalt ook informatie naar boven via de kernteams en de praktijkleiders (verantwoordelijk voor de controlepraktijk binnen een regio). Deze informatie wordt gedeeld en besproken binnen het bestuur en binnen de stuurgroep Horizon waar de evaluaties van onder andere de voortgang van het 'Horizon project' plaatsvinden. Door de informatie over de onderstroom krijgt het bestuur inzicht in de behoeftes van de medewerkers. Het acteren op de onderstroom en de behoeftes van de medewerkers en de externe accountants vindt binnen de PC's plaats. Indien er meer breed gedragen beelden of behoeftes naar boven komen, doet de stuurgroep een voorstel voor een veranderinitiatief. De stuurgroep heeft bijvoorbeeld het leiderschapsprogramma geïnitieerd op basis van de signalen dat de medewerkers onvoldoende ervaarden of en hoe het voorbeeldgedrag van de externe accountants bijdraagt aan de verandering. Het leiderschapsprogramma is bedoeld

om de externe accountants uit te dagen, te ondersteunen en te faciliteren om leiderschap te tonen dat passend is bij de strategische richting en de gewenste cultuur binnen BDO.

De medewerkers ervaren dat hun beleving van de verandering (de onderstroom) bespreekbaar is. De bijeenkomsten over het 'Horizon project' geven gelegenheid om zaken bespreekbaar te maken. De medewerkers ervaren dat er aandacht is voor gedrag en dat ze worden ondersteund om het juiste gedrag te vertonen. Vooral op het gebied van kennis en vaardigheden ervaren de medewerkers deze ondersteuning, bijvoorbeeld door de 'Summercourses' gericht op gedrag en verschillende tools die (verder) zijn ontwikkeld om meer feedback te geven en aandacht te hebben voor de werkprocessen en voor de medewerkers.

De medewerkers weten onvoldoende wat de gedragsverandering voor hen betekent (Doorvertaling visie)

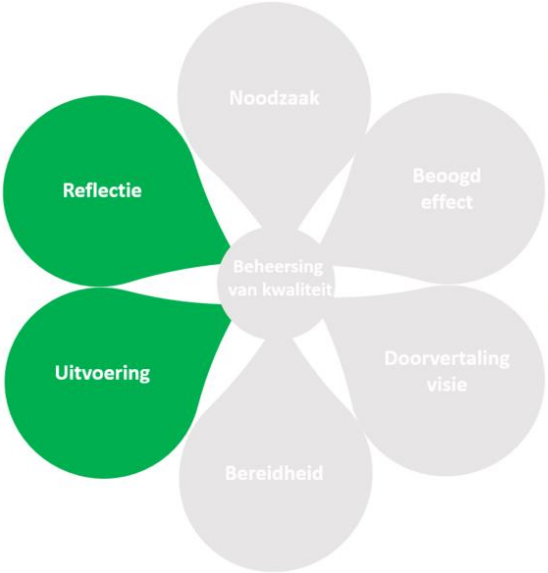
De medewerkers geven aan dat ander gedrag belangrijk is voor de verandering. Dit sluit aan bij de twee kwaliteitsstippen waar in 2018 de focus ligt: 'We geven het goede voorbeeld' en 'We nemen onze verantwoordelijkheid'. Het bestuur heeft voor deze twee kwaliteitsstippen het gewenst gedrag benoemd (de gedragsankers) en deze gedragsankers verder uitgewerkt in concreet gewenst gedrag. Bijvoorbeeld de kwaliteitsstip 'We nemen onze verantwoordelijkheid' bestaat uit de gedragsankers 'in actie komen wanneer het moet en feedback geven en ontvangen'. De externe accountants en de medewerkers herkennen dit. De externe accountants en de medewerkers ervaren dat binnen BDO aandacht is voor gedrag en dat het gewenst gedrag steeds concreter wordt. De medewerkers en de externe accountants ervaren dat het bestuur het voorbeeldgedrag laat zien dat bij de verandering hoort, bijvoorbeeld tijdens de 'roadshows' en bij cliënt- en opdrachtacceptaties en -continuaties. De medewerkers ervaren ook dat de externe accountants het voorbeeldgedrag laten zien dat wordt verwacht bij het veranderen richting de stip. De externe accountants zijn meer aanwezig, nemen meer tijd, zijn beter aanspreekbaar en sturen meer op de planning.

Het bestuur heeft voor de gedragsverandering twee kwaliteitsstippen gekozen. Deze stippen en het daarbij horende gewenste gedrag zullen naar de verwachting van BDO bijdragen aan het vergroten van het lerend vermogen. BDO heeft de vertaling van het lerend vermogen naar concreet gewenst gedrag onvoldoende gemaakt. De medewerkers kennen de twee gekozen kwaliteitsstippen, maar kunnen de relatie tussen de kwaliteitsstippen en het lerend vermogen onvoldoende leggen en vertalen naar hun dagelijkse werkzaamheden. Bovendien ervaren de medewerkers geen verbinding tussen de initiatieven voortkomend uit het 'Horizon project' gericht op gedrag enerzijds en anderzijds de initiatieven gericht op de versterking van de uitvoering van de controlewerkzaamheden voortkomend uit het jaarplan.

4.1.3 BDO is in staat de verandering continu in haar organisatie aandacht te geven

BDO stimuleert de verandering met verschillende initiatieven zowel op gedrag als structuur en vakinhoudelijk (Uitvoering). Deze initiatieven worden gemonitord zowel qua voortgang als de effecten die worden bereikt. BDO reflecteert op basis van de informatie uit haar monitoring en op de input die zij krijgt vanuit verschillende invalshoeken en stuurt bij (Reflectie). Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 4.

Figuur 4 Kwalificatie op de elementen ‘uitvoering’ en ‘reflectie’



Uitvoering:	
Het bestuur stimuleert haar medewerkers in het vertonen van het gewenst gedrag door verschillende initiatieven gericht op mindset, cultuur, gedrag en structuur.	●
Het bestuur neemt beslissingen (zoals promoties, teamsamenstelling, budgettoekenning) die in lijn zijn met de stip aan de horizon.	●
De meerderheid van de medewerkers kunnen verschillende initiatieven van het bestuur/partners op het gebied van mindset, cultuur, gedrag en structuur benoemen en ervaren dat deze elkaar versterken.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart dat genomen beslissingen (zoals promoties, structuurwijzigingen, budgettoekenning) in lijn zijn met de stip aan de horizon.	●
Reflectie	
Het bestuur vraagt actief input van medewerkers, rvc en externe stakeholders over de borging van het verandertraject.	●
Het bestuur reflecteert minimaal twee keer per jaar op de borging van de verandering.	●
Het bestuur monitort de borging van de verandering.	●
Het bestuur stuurt bij op basis van de stip aan de horizon.	●

BDO stimuleert de verandering door initiatieven op gedrag, structuur en vakinhoudelijk (Uitvoering)

Het bestuur van BDO neemt verschillende initiatieven op gedrag, structuur en vakinhoudelijk. Het ‘Horizon project’ is de basis daarvoor. De uitkomsten van het cultuuronderzoek en de evaluatie van het ‘Horizon project 2016-2017’ zijn richtinggevend geweest voor het ’Horizon project 2018-2019’. Dit project heeft als doelstelling om het ‘kwaliteitsgerichte klimaat’ verder te ontwikkelen door te investeren in lerend vermogen.

De initiatieven gericht op gedrag en vakinhoudelijk die het bestuur van BDO heeft genomen, zijn bijvoorbeeld de nadere verdieping van de twee gekozen kwaliteitsstippen, de inrichting van de programma’s voor de Summercourses, de intensivering van de Startersacademie Audit & Assurance, de strategische personeelsplanning en het opzetten van mentoring en coaching.

‘Het In Control zijn van de organisatie’ is een van de strategische doelen van BDO. De doelstelling is om te veranderen van een organisatie waarin op informele wijze afwegingen ten aanzien van risico’s en maatregelen om risico’s te beperken worden gemaakt naar een organisatie die aantoonbaar ‘in control’ is. Om deze doelstelling te bereiken heeft BDO bijvoorbeeld het besluit genomen om Bureau Vaktechniek (BVT) rechtstreeks onder het Management Team Audit &Assurance (MT A&A) te positioneren en de oprichting van een Quality-Support Team. Andere belangrijke initiatieven van BDO om deze doelstelling te behalen zijn een update van het kwaliteitsbeleid, het scherper maken van het beleid voor cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie, het invoeren van het ‘Beleid rondom dossierreviews en opvolging’ en het implementeren van een audittool. Ook is BDO in 2018 gestart met het ‘Project Uniformering en Standaardisering’ om ‘best practices’ met betrekking tot de uitvoering van de controlewerkzaamheden te inventariseren en na validatie door BVT, deze ‘best practices’ met de externe accountants en de medewerkers te delen via de BDO-intranetsite en tijdens regionale vaktechnische bijeenkomsten.

Deze initiatieven worden door de medewerkers herkend. De medewerkers geven bijvoorbeeld aan dat de uitwerking van de twee eerdergenoemde stippen bekend is en dat dit wordt behandeld tijdens de Summercourses.

Het bestuur neemt beslissingen die in lijn zijn met de stippen. Bijvoorbeeld de uitbreiding van afdelingen Quality Risk Management (QRM) en BVT en de benoeming van Profit Center Managers (PCM'ers). Ook is het bestuur kritisch op de portefeuille controlecliënten De medewerkers herkennen de verschillende beslissingen zoals benoemingen en het afscheid nemen of het niet accepteren van controlecliënten. De medewerkers worden om input gevraagd voor de portefeuille en voor de teamsamenstelling. De medewerkers ervaren dat deze beslissingen bijdragen aan het bereiken van de stip.

BDO evalueert regelmatig de voortgang van het 'Horizon project' (Reflectie)

BDO evalueert regelmatig de voortgang van het 'Horizon project'. Bijvoorbeeld: het bestuur heeft naar aanleiding van de evaluatie project 'Horizon 2016-2017' en de reflectie daarop geconstateerd dat de diepgang van de resultaten op het gewenst gedrag te beperkt was en aansturing vanuit het bestuur nodig is. Daarom heeft BDO besloten om het 'Horizon project' met centrale aansturing te verlengen en daarin meer focus op gewenst gedrag te leggen. Als gevolg hiervan heeft het bestuur geëvalueerd dat zij het nodig vond voor de Line of Service (LoS) Audit &Assurance (A&A) de twee kwaliteitsstippen nader uit te werken.

Daarnaast krijgt het bestuur vanuit de organisatie input over de verandering. Deze input is georganiseerd via de stuurgroep van het 'Horizon project' waarin het bestuur is vertegenwoordigd. De stuurgroep bewaakt de voortgang van het project Horizon op het niveau van BDO, PC en LoS. De stuurgroep stuurt zowel inhoudelijk (op de afgesproken doelstellingen) als op de voortgang van het programma. Het projectmanagement levert hiertoe periodieke voortgangsinformatie aan de stuurgroep. Naast deze formele informatielijn krijgt de stuurgroep informeel input via de kernteams, de PCM'ers en de praktijkleiders (zie ook Bereidheid). In de stuurgroep zijn ook andere professionals opgenomen van HR, projectmanagers en een afvaardiging van Jong-BDO. Ook vraagt het bestuur actief om input, bijvoorbeeld aan de rvc. Binnen het MT A&A wordt de voorgang bewaakt van het jaarplan A&A en wordt het plan geëvalueerd. Op basis van dit jaarplan neemt het MT A&A kwaliteitsmaatregelen die mede bijdragen aan het bereiken van de doelstellingen van het 'Horizon project'.

Good practice[4]: Reflectie

Het bestuur van BDO heeft een proces ingericht om regelmatig te reflecteren op het verandertraject. Zij haalt hiervoor input op uit de organisatie en heeft inzicht of de doelstellingen van het veranderprogramma worden gerealiseerd en waar moet worden bijgestuurd. De monitoring wordt daarmee uitgevoerd op het niveau van het verandertraject en niet beperkt tot uitsluitend de voortgang van de veranderinitiatieven.

[4] Good practices zijn praktijkvoorbeelden die weergeven op welke wijze accountantsorganisaties invulling kunnen geven aan deze onderwerpen. De good practices kunnen andere accountantsorganisaties inspireren voor verdere verbetering. Alternatieve invullingen, passend bij de specifieke kenmerken van de desbetreffende accountantsorganisaties, zijn mogelijk.

4.1.4 De medewerkers ervaren dat BDO werkt aan de verandering (enquête)

Zoals hiervoor beschreven werkt BDO met het Horizon project aan het kwaliteitsklimaat en geeft op basis van het project concreet invulling aan elf kwaliteitsstippen. BDO betrekt de medewerkers bij de verandering doordat het Horizon project bottom-up en regionaal is vormgegeven. Zo heeft BDO kernteams geformeerd per PC, heeft het bestuur 'roadshows' gehouden en is een coachingsprogramma ingericht.

De AFM heeft een enquête uitgevoerd om inzicht te verkrijgen in de ervaringen van de medewerkers over de kwaliteitsgerichte cultuur en daarmee over het verandertraject. De uitkomsten van deze enquête geven aan hoe de medewerkers van BDO de verandering ervaren. Hierna zijn de belangrijkste uitkomsten opgenomen.[5]

De medewerkers geven aan dat ze weten waarom BDO werkt aan het kwaliteitsklimaat (score 6,3) en dat ze herkennen dat het bestuur en de externe accountants het Horizon project belangrijk vinden (scores 6,2 respectievelijk 6,0). De medewerkers herkennen in iets mindere mate dat het bestuur hen actief om input vraagt op de verandering (score 5,5).

De medewerkers ervaren een verandering binnen BDO. De medewerkers geven aan te weten wat een kwaliteitsgerichte cultuur inhoudt (score 6,1), maar ze kunnen in iets mindere mate concreet aangeven wat het voor hun dagelijks werk betekent (score 5,4).

De medewerkers geven in mindere mate aan te willen bijdragen aan een kwaliteitsgerichte cultuur (scores variërend tussen 5,7 - 6,2), maar ze ervaren wel ruimte om vragen te stellen over de kwaliteitsgerichte cultuur (score 6,2). Ze ervaren in iets mindere mate mogelijkheden binnen BDO om twijfels bespreekbaar te maken (score 5,7) en horen directe collega's dit ook in mindere mate doen (score 5,0).

De meeste medewerkers geven aan te weten welke veranderinitiatieven BDO neemt op het gebied van gedrag, cultuur en structuur (scores variërend tussen 5,4 - 5,6), maar vinden in iets mindere mate dat zij door het bestuur en hun direct leidinggevende(n) in staat worden gesteld en voldoende tijd krijgen om succesvol te kunnen veranderen (scores variërend tussen 5,0 - 5,5). Ook ervaren de medewerkers in iets mindere mate dat genomen beslissingen, zoals promoties en acceptatie van cliënten in lijn zijn met de gewenste kwaliteitsgerichte cultuur (scores variërend tussen 5,0 - 5,3). In mindere mate ervaren de medewerkers dat het bestuur de externe accountants aanspreken die niet handelen in lijn met de kwaliteitsgerichte cultuur (score 4,5).

4.2 Relevante kwaliteitswaarborgen grotendeels op orde

In deze paragraaf zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van de onderdelen 'kwaliteitswaarborgen' en 'kwaliteitscirkel' van het onderzoek weergegeven.

De zes onderzochte kwaliteitswaarborgen zijn bij BDO in de periode 1 januari 2017 tot en met 31 december 2018 grotendeels op orde. BDO heeft namelijk voor vier van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen een effectieve kwaliteitscirkel (paragraaf 4.2.1). Daarnaast is voor de zes

[5] Alle vragen zijn gesteld op een 7-puntslikertschaal oplopend van 1 (oneens) naar 7 (eens).

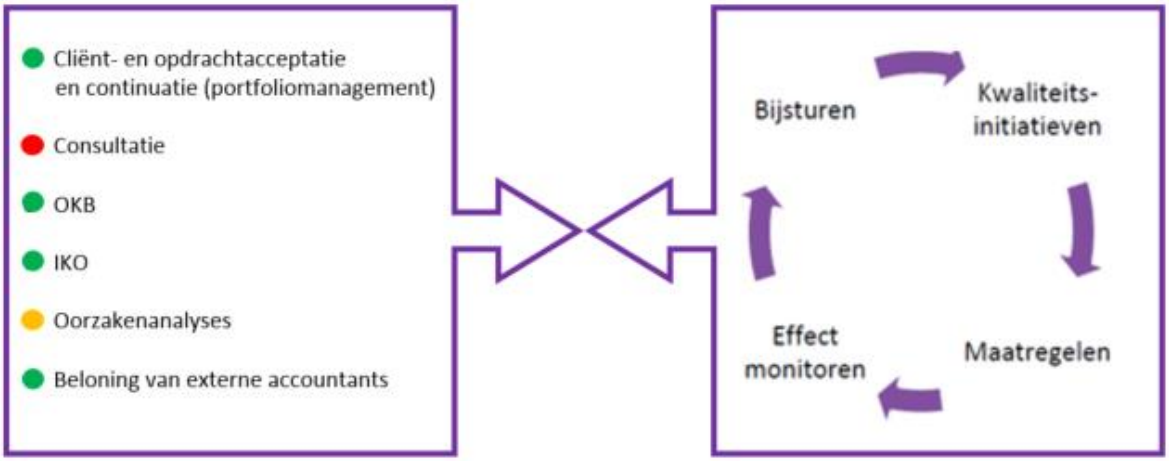
onderzochte kwaliteitswaarborgen het beleid nageleefd (paragraaf 4.2.2) en voldoet het beleid voor vier van de zes kwaliteitswaarborgen aan de verwachtingen (paragraaf 4.2.3).

Doordat twee van de drie onderzochte wettelijke controles als 'voldoende' zijn gekwalificeerd, zijn er indicaties dat de borging van het verandertraject en de borging van de kwaliteitswaarborgen bij BDO een effect heeft gehad op de kwaliteit van deze twee onderzochte wettelijke controles (paragraaf 4.3).

4.2.1 BDO heeft voor vier van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen een effectieve kwaliteitscirkel

BDO heeft voor de kwaliteitswaarborgen cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie, opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB), intern kwaliteitsonderzoek (IKO) en de beloning van externe accountants een effectieve kwaliteitscirkel. Voor de overige twee onderzochte kwaliteitswaarborgen heeft BDO geen effectieve kwaliteitscirkel. Deze uitkomsten van het onderzoek zijn weergegeven in figuur 5.

Figuur 5 Overzicht van de kwalificaties voor de kwaliteitscirkel[6]



BDO evalueert haar beleid

QRM evalueert jaarlijks het stelsel van kwaliteitsbeheersing en rapporteert de uitkomsten van deze evaluatie aan het bestuur van BDO.[7] Het bestuur bespreekt de gesignaleerde aandachtspunten en tekortkomingen en neemt in het rapport van QRM haar reactie op.

Effectieve kwaliteitscirkel voor vier kwaliteitswaarborgen

BDO heeft voor de kwaliteitswaarborgen cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie, OKB, IKO en de beloning van externe accountants een effectieve kwaliteitscirkel. BDO heeft namelijk voor cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie, OKB en IKO een proces ingericht om vanuit deze

[6] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor de kwaliteitscirkel zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting, achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting.
[7] Met het bestuur bedoelt de AFM in paragraaf 4.2 zowel de Raad van Bestuur van BDO Holding B.V. als het Management Team Audit &Assurance.

kwaliteitswaarborgen tijdig en structureel relevante (sturings-)informatie te verkrijgen en vervolgens haar beleid te evalueren en (beleids)beslissingen te nemen. Voor de kwaliteitswaarborg beloning van externe accountants heeft BDO in de onderzoeksperiode informatie verkregen die het bestuur van BDO gebruikt heeft om haar beleid te evalueren en heeft, naar aanleiding daarvan, (beleids)beslissingen genomen.

Het bestuur van BDO heeft op basis van deze informatie kwaliteitsmaatregelen genomen. Het bestuur heeft bijvoorbeeld:

- besloten dat voor nieuwe controleopdrachten uit de bepaalde sectoren of met een bepaalde waarde vanaf voorjaar 2017, de beschikbare capaciteit, complexiteit en uitvoerbaarheid van de opdracht moet worden beoordeeld door QRM en het bestuur;
- nadere (beleids)kaders opgesteld voor de toewijzing van een OKB;
- besloten dat het bestuur de reflectie van de externe accountant bij een IKO beoordeelt. In deze reflectie neemt de externe accountant de factoren op die tot de bevinding hebben geleid en de maatregelen die de externe accountant gaat nemen om in de toekomst deze bevindingen te voorkomen;
- besloten om wijzigingen in het beloningsbeleid voor externe accountants aan te brengen zodat een onvoldoende uit een intern of extern kwaliteitsonderzoek niet direct tot een sanctie en/of korting op het inkomen van de externe accountant leidt.

BDO monitort of deze maatregelen het gewenste effect hebben. Deze monitoring vindt plaats met behulp van de periodieke rapportages van QRM die worden besproken in het bestuur van BDO.

Geen effectieve kwaliteitscirkel voor twee kwaliteitswaarborgen

BDO heeft voor de kwaliteitswaarborgen consultatie en oorzakenanalyses geen effectieve kwaliteitscirkel. Het bestuur van BDO heeft voor de kwaliteitswaarborg consultatie in de onderzoeksperiode informatie gekregen over het aantal behandelde consultaties door BVT. Deze informatie heeft vooral het doel verantwoording af te leggen over de uitvoering van deze kwaliteitswaarborg en is niet gericht op de analyse van de uitkomsten van de kwaliteitswaarborg. Het bestuur heeft hierdoor onvoldoende relevante (sturings-)informatie om inzicht te krijgen in de naleving van deze kwaliteitswaarborg om daarmee haar beleid te evalueren.

Het bestuur van BDO heeft in de onderzoeksperiode verschillende kwaliteitsmaatregelen genomen. Het bestuur heeft bijvoorbeeld in maart 2018 besloten op alle uitgevoerde IKO's (zowel voldoende als onvoldoende uitkomst) een uitgebreide oorzakenanalyse uit te voeren. Het bestuur heeft vervolgens QRM gevraagd de 'rode draden' uit deze analyses te identificeren. QRM heeft naar aanleiding van deze analyse in een rapportage van september 2018 kwaliteitsmaatregelen voorgesteld.

Doordat het bestuur voor oorzakenanalyses in het tweede jaar van de onderzoeksperiode voor de eerste keer kwaliteitsmaatregelen heeft genomen, heeft het bestuur niet binnen de onderzoeksperiode het effect van deze maatregelen gemonitord om daarmee te kunnen bijsturen.

BDO heeft daarnaast in de onderzoeksperiode geen kwaliteitsmaatregelen genomen met betrekking tot consultaties. De maatregelen die wel zijn genomen, zijn gericht op het

vereenvoudigen van het proces, bijvoorbeeld voor de beoordeling voor terugkerende consultaties met betrekking tot oordeelonthoudingen en de paragraaf ter benadrukking van continuïteit. Deze aanpassingen in het proces betreffen geen kwaliteitsmaatregelen, wat betekent dat het bestuur de stappen 'effect monitoren' en 'bijsturen' van de kwaliteitscirkel niet heeft doorlopen.

4.2.2 BDO heeft voldoende gewaarborgd dat het beleid voor de onderzochte kwaliteitswaarborgen is nageleefd

BDO heeft voldoende gewaarborgd dat het beleid voor de onderzochte kwaliteitswaarborgen is nageleefd (figuur 6).[8] De AFM heeft bij de uitvoering van vier van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen 'good practices'[9] geconstateerd.

Figuur 6 Overzicht van de kwalificaties voor naleving beleid[10]

Cliënt- en opdracht acceptatie en continuatie	Consultatie	OKB	IKO	Oorzakenanalyses	Beloning van externe accountants
●	●	●	●	●	●

Good practices geconstateerd voor vier van de zes kwaliteitswaarborgen

De AFM heeft bij BDO voor de kwaliteitswaarborgen OKB, oorzakenanalyses, IKO en de beloning van externe accountants een 'good practice' geconstateerd.

Good practice: OKB

Bij één van de onderzochte wettelijke controles die de AFM als 'voldoende' heeft gekwalificeerd, is de OKB uitgevoerd door twee personen. In de vastleggingen van de kwaliteitsbeoordelaars is duidelijk zichtbaar dat de kwaliteitsbeoordelaars tijdig betrokken zijn geweest bij de controle en de werkprogramma's en onderliggende documentatie met betrekking tot de voor de wettelijke controle relevante significante risico's in de beoordeling hebben betrokken. De kwaliteitsbeoordelaars hebben kritische vragen gesteld gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie en hebben de opvolging van deze vragen zichtbaar beoordeeld.

[8] De AFM heeft voor de kwaliteitswaarborgen 'cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie', 'consultatie', 'OKB', 'IKO' en 'oorzakenanalyse' vijf voorbeelden geselecteerd om inzicht te verkrijgen in de naleving van het beleid binnen de accountantsorganisatie. De AFM heeft voor de kwaliteitswaarborg 'beloning van externe accountants' drie voorbeelden geselecteerd, waarbij de AFM zich heeft gericht op externe accountants die tevens aandeelhouder zijn.

[9] Good practices zijn praktijkvoorbeelden voor de onderzochte kwaliteitswaarborgen die weergeven op welke wijze accountantsorganisaties invulling kunnen geven aan de kwaliteitswaarborgen. De good practices kunnen andere accountantsorganisaties inspireren voor verdere verbetering. Alternatieve invullingen, passend bij de specifieke kenmerken van de desbetreffende accountantsorganisaties, zijn mogelijk.

[10] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor naleving beleid zijn: het beleid is nageleefd of het beleid is niet nageleefd. De kwalificatie 'het beleid is niet nageleefd' is door de AFM gehanteerd ongeacht de aard en omvang van de onderdelen die niet in overeenstemming met het beleid zijn uitgevoerd en ongeacht of het beleid voldoet aan wet- en regelgeving.

Good practice: Oorzakenanalyses

BDO heeft in haar aanpak voor oorzakenanalyses gekozen om naast vragenlijsten groepsinterviews uit te voeren en de geconstateerde bevindingen te relateren aan twaalf geïdentificeerde factoren die van invloed zijn op kwaliteit. Deze factoren volgen uit een organisatiebrede oorzakenanalyse. BDO heeft de rode draden van gevonden oorzaken bij individuele wettelijke controles geanalyseerd en op organisatieniveau kwaliteitsmaatregelen voorgesteld.

Good practice: IKO

Het IKO bij BDO is gericht op het vaststellen of de externe accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om zijn oordeel te onderbouwen. Het IKO wordt bij voorkeur uitgevoerd door een team van twee onderzoekers. Deze onderzoekers betrekken in hun beoordeling zowel de werkprogramma's als onderliggende documentatie uit het controledossier. Het IKO richt zich op focusgebieden die bepalend zijn voor de controle. Daarnaast wordt de weging van de geconstateerde tekortkomingen gemotiveerd en worden de geconstateerde sterke punten en aanbevelingen opgenomen in de vastlegging van het uitgevoerde interne kwaliteitsonderzoek.

Good practice: Beloning van externe accountants

Het bestuur heeft een beleid waarin de ambitie, de doelstellingen en het kwaliteitsbeleid van BDO als uitgangspunt gehanteerd worden voor de beloning van externe accountants.

4.2.3 Het beleid van BDO voldoet voor vier van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen aan de verwachtingen

Het beleid van vier van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen, de cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie, de consultatie, de oorzakenanalyse en de beloning van externe accountants voldoet aan de verwachtingen. De AFM heeft bij haar beoordeling van het beleid van cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie een 'good practice' geconstateerd. Het beleid voor OKB en IKO voldoet niet aan wet- en regelgeving. Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 7.

Figuur 7 Overzicht van de kwalificaties voor het beleid[11][12]

Cliënt- en opdracht acceptatie en continuatie	Consultatie	OKB	IKO	Oorzakenanalyses	Beloning van externe accountants
●	●	●	●	●	●

Good practice geconstateerd voor het beleid van cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie

Good practice: Cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie

BDO heeft haar cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie beleid aangepast om de ambitie van BDO na te streven. De ambitie van BDO is 'om altijd en overal topkwaliteit te leveren'. BDO heeft bijvoorbeeld het acceptatiebeleid verder verduidelijkt en aangescherpt door verplichte betrokkenheid van het bestuur bij bepaalde nieuwe controleopdrachten en aandachtspunten voor de beoordeling van de cliënt en opdrachtacceptatie gecommuniceerd, zoals de beoordeling van uitvoerbaarheid van de opdracht en signalering van 'red flags'.

Het OKB-beleid voldoet op drie onderdelen niet aan wet- en regelgeving

Het OKB-beleid voldoet op drie onderdelen niet aan wet- en regelgeving. Ten eerste voldoet BDO niet aan artikel 8 lid 2 EU-Verordening[13], omdat BDO in haar beleid niet heeft opgenomen dat de OKB van een wettelijke controle bij een OOB-controlecliënt altijd uitgevoerd dient te worden door een externe accountant. BDO heeft in haar beleid opgenomen dat een wettelijk verplichte OKB wordt uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een partner of ingehuurde externe specialist. De AFM heeft als onderdeel van haar werkzaamheden op de naleving van het beleid (paragraaf 4.2.2) voor één wettelijke controle van een OOB-controlecliënt met boekjaar 2017 geconstateerd dat de OKB niet is uitgevoerd door een bij BDO werkzame of aan haar verbonden externe accountant. BDO heeft hiermee niet voldaan aan artikel 8 lid 2 EU-Verordening.

Ten tweede voldoet BDO niet aan artikel 8 lid 3 EU-Verordening, omdat BDO in haar beleid niet heeft opgenomen dat de documenten en informatie die worden meegedeeld aan een niet aan BDO verbonden persoon, zijn onderworpen aan het beroepsgeheim.

Ten derde voldoet BDO niet aan artikel 8 lid 5 sub g EU-Verordening, omdat BDO in haar beleid niet heeft opgenomen dat de OKB'er in zijn beoordeling de onderwerpen die zijn besproken met

[11] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het beleid van de kwaliteitswaarborg oorzakenanalyses zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting, achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting. De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het beleid van de overige vijf kwaliteitswaarborgen zijn: het beleid voldoet aan wet- en regelgeving of het beleid voldoet niet aan wet- en regelgeving.
[12] De kwalificatie 'het beleid voldoet niet aan wet- en regelgeving' is door de AFM gehanteerd ongeacht de aard en omvang van de onderdelen van het beleid die niet in overeenstemming met wet- en regelgeving zijn.
[13] EU-verordening (nr. 537/2014): eisen wettelijke controles van financiële overzichten van oob's.

bevoegde autoriteiten en, in voorkomend geval, met andere derde partijen betrekt. De AFM heeft als onderdeel van haar werkzaamheden op de naleving van het beleid (paragraaf 4.2.2) geconstateerd dat BDO hieraan niet heeft voldaan bij twee wettelijke controles van niet-OOB controlecliënten en bij één wettelijke controle van een OOB-controlecliënt.

Het IKO-beleid voldoet op twee onderdelen niet aan wet- en regelgeving

Het IKO-beleid voldoet op twee onderdelen niet aan wet- en regelgeving. Ten eerste voldoet BDO niet aan artikel 9 van de Verordening accountantsorganisaties (VAO). BDO heeft in haar beleid niet opgenomen dat in de selectie van afgeronde controles minimaal één wettelijke controle van elke externe accountant van BDO wordt betrokken. Ook heeft BDO in haar beleid geen factoren opgenomen voor de wijze van selectie van individuele afgeronde controles, zoals de geografische spreiding van de vestigingen en het resultaat van eerdere interne en externe kwaliteitsonderzoeken.

4.3 Twee van de drie onderzochte wettelijke controles geven indicaties over de borging van het verandertraject en de borging van de kwaliteitswaarborgen

De AFM heeft de kwaliteit van drie wettelijke controles onderzocht, waarvan twee wettelijke controles (boekjaar 2016) van een niet OOB-controlecliënt en één wettelijke controle (boekjaar 2017) van een OOB-controlecliënt. De controleverklaringen van de onderzochte wettelijke controles zijn afgegeven in de periode 1 januari 2017 tot en met 31 december 2018. Van de drie onderzochte wettelijke controles heeft de AFM er twee als ‘voldoende’ gekwalificeerd.

Op één van deze als ‘voldoende’ gekwalificeerde wettelijke controles heeft voor afgifte van de controleverklaring een OKB plaatsgevonden en op de andere als ‘voldoende’ gekwalificeerde wettelijke controle was sprake van een IKO na afronding van de controleopdracht. Op de als ‘onvoldoende’ gekwalificeerde wettelijke controle heeft voor afgifte van de controleverklaring een OKB plaatsgevonden.

Doordat twee van de drie onderzochte wettelijke controles als ‘voldoende’ zijn gekwalificeerd, zijn er indicaties dat de borging van het verandertraject (paragraaf 4.1) en de borging van de kwaliteitswaarborgen (paragraaf 4.2) bij BDO een effect hebben gehad op de kwaliteit van deze twee onderzochte wettelijke controles.

De AFM heeft de kwaliteit van één van de onderzochte wettelijke controles als ‘onvoldoende’ gekwalificeerd. De kwaliteitswaarborgen op deze wettelijke controle hebben niet voorkomen of gedetecteerd dat een onvoldoende onderbouwde controleverklaring is afgegeven.

5. Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.

Hierna zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van de onderdelen 'kwaliteitswaarborgen' (paragraaf 5.1) en 'wettelijke controles' (paragraaf 5.2) van het onderzoek bij Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V. (GT) weergegeven.

Achtergrond informatie

Tabel 1 bevat achtergrondinformatie over GT.

Tabel 1 Achtergrondinformatie

Aantal	2018	2017
Externe accountants	14	15
Controleverklaringen bij wettelijke controles van OOB controlecliënten	7	5
Controleverklaringen bij wettelijke controles van niet-OOB controlecliënten	288	263
Consultaties	264	219
OKB's	33	50
IKO's	13	11
Oorzakenanalyse	3	2

5.1 Relevante kwaliteitswaarborgen bijna op orde

De onderzochte kwaliteitswaarborgen zijn bij GT in de periode 1 januari 2017 tot en met 31 december 2018 bijna op orde. Het beleid van GT voldoet namelijk voor vier van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen aan de verwachtingen (paragraaf 5.1.1). Daarnaast is voor vijf van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen het beleid nageleefd (paragraaf 5.1.2).

5.1.1 Het beleid van GT voldoet voor vier van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen aan de verwachtingen

Het beleid van GT voldoet voor vier van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen, de cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie, de consultatie, de oorzakenanalyses en de beloning van externe accountants, aan de verwachtingen. Het beleid voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) en het intern kwaliteitsonderzoek (IKO) voldoen niet aan wet- en regelgeving. Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 1.

Figuur 1 Overzicht van de kwalificaties voor het beleid[14][15]

Cliënt- en opdracht acceptatie en continuatie	Consultatie	OKB	IKO	Oorzakenanalyses	Beloning van externe accountants
●	●	●	●	●	●

Het OKB-beleid voldoet op drie onderdelen niet aan wet- en regelgeving

Het OKB-beleid voldoet op drie onderdelen niet aan wet- en regelgeving. Ten eerste voldoet GT niet aan artikel 8.5 sub b EU-Verordening[16], omdat GT een OKB-beleid hanteert waarin voor een wettelijke controle bij een niet OOB-controlecliënt het beoordelen van significante risico's en bijbehorende maatregelen is gelimiteerd tot maximaal twee. De OKB'er dient echter op basis van artikel 8.5 sub b EU-Verordening alle significante risico's en bijbehorende maatregelen die relevant zijn voor een wettelijke controle te beoordelen.

Ten tweede voldoet GT niet aan artikel 8 lid 5 sub g EU-Verordening, omdat GT in haar beleid niet heeft opgenomen dat de OKB'er in zijn beoordeling de onderwerpen die zijn besproken met bevoegde autoriteiten en, in voorkomend geval, met andere derde partijen betrekt. De AFM heeft als onderdeel van haar werkzaamheden op de naleving van het beleid (paragraaf 5.1.2) geconstateerd dat GT hieraan niet heeft voldaan bij één wettelijke controle van een OOB-controlecliënt.

Ten derde voldoet GT niet aan artikel 8 lid 5 sub f EU-Verordening, omdat GT in haar beleid niet heeft opgenomen dat de OKB'er de onderwerpen die zijn besproken met het bestuurs- en/of toezichthoudend orgaan van de gecontroleerde entiteit bij wettelijke controles van niet-OOB controlecliënten beoordeelt. Het beleid van GT benoemt dit onderdeel van de EU-verordening enkel voor wettelijke controles van OOB-controlecliënten. De EU-verordening maakt echter geen onderscheid tussen wettelijke controles bij OOB- en niet OOB controlecliënten en vereist dat de OKB'er de onderwerpen met toezichthoudend orgaan van de gecontroleerde entiteit betrekt in zijn beoordeling.

Het IKO-beleid voldoet op twee onderdelen niet aan wet- en regelgeving

Het IKO-beleid van GT voldoet vanaf 1 januari 2018 tot en met 31 december 2018 op twee onderdelen niet aan wet- en regelgeving. GT heeft in januari 2018 op deze onderdelen namelijk een aantal wijzigingen doorgevoerd in haar IKO-beleid waardoor het beleid niet meer voldoet aan wet- en regelgeving.

---

[14] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het beleid van de kwaliteitswaarborg oorzakenanalyses zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting, achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting. De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het beleid van de overige vijf kwaliteitswaarborgen zijn: het beleid voldoet aan wet- en regelgeving of het beleid voldoet niet aan wet- en regelgeving.

[15] De kwalificatie 'het beleid voldoet niet aan wet- en regelgeving' is door de AFM gehanteerd ongeacht de aard en omvang van de onderdelen van het beleid die niet in overeenstemming met wet- en regelgeving zijn.

[16] EU-verordening (nr. 537/2014): eisen wettelijke controles van financiële overzichten van oob's.

Ten eerste voldoet het beleid niet aan artikel 9 van de Verordening accountantsorganisaties (VAO). GT heeft namelijk in het beleid niet opgenomen:

- dat het intern kwaliteitsonderzoek cyclisch wordt uitgevoerd;
- dat in de selectie tenminste iedere externe accountant wordt betrokken;
- dat de selectie plaatsvindt zonder voorafgaande kennis door de betrokkenen;
- dat de personen die de geselecteerde opdrachten onderzoeken, niet betrokken mogen zijn geweest bij het uitvoeren of bij de OKB van de opdracht;
- de factoren voor de wijze van selectie van individuele afgeronde controles, zoals bijvoorbeeld de geografische spreiding van de vestigingen en het resultaat van eerdere interne en externe onderzoeken.

De AFM heeft als onderdeel van haar werkzaamheden op de naleving van het beleid (paragraaf 5.1.2) vastgesteld dat GT geen specifieke factoren heeft meegenomen bij de selectie van individuele afgeronde controles.

Ten tweede voldoet het beleid niet aan de vereisten van artikel 10 van de VAO. Zo heeft GT in haar beleid niet opgenomen dat zij tenminste éénmaal per jaar de uitkomsten van haar intern kwaliteitsonderzoek communiceert aan haar externe accountants en overige medewerkers. De AFM heeft als onderdeel van haar werkzaamheden op de naleving van het beleid (paragraaf 5.1.2) vastgesteld dat GT jaarlijks de uitkomsten van haar evaluatie communiceert aan haar externe accountants en overige medewerkers.

5.1.2 GT heeft haar beleid voor vijf van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen nageleefd

GT heeft haar beleid voor vijf van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen nageleefd (figuur 2).[17] De AFM heeft namelijk geconstateerd dat het beleid van consultatie, OKB, IKO, oorzakenanalyses en de beloning van externe accountants is nageleefd. Het beleid van cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie is bij één wettelijke controle niet nageleefd.

Figuur 2 Overzicht van de kwalificaties voor naleving beleid[18]

Cliënt- en opdracht acceptatie en continuatie	Consultatie	OKB	IKO	Oorzakenanalyses	Beloning van externe accountants
●	●	●	●	●	●

[17] De AFM heeft voor de kwaliteitswaarborgen 'cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie', 'consultatie', 'OKB', 'IKO' en 'oorzakenanalyse' vijf voorbeelden geselecteerd om inzicht te verkrijgen in de naleving van het beleid binnen de accountantsorganisatie. De AFM heeft voor de kwaliteitswaarborg 'beloning van externe accountants' drie voorbeelden geselecteerd, waarbij de AFM zich heeft gericht op de externe accountants die tevens aandeelhouder zijn.

[18] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor naleving beleid zijn: het beleid is nageleefd of het beleid is niet nageleefd. De kwalificatie 'het beleid is niet nageleefd' is door de AFM gehanteerd ongeacht de aard en omvang van de onderdelen die niet in overeenstemming met het beleid zijn uitgevoerd en ongeacht of het beleid voldoet aan wet- en regelgeving.

Het cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie beleid is bij één wettelijke controle niet nageleefd

Het cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie beleid is bij één wettelijke controle niet nageleefd. De AFM heeft namelijk in haar onderzoek geconstateerd dat bij de continuatie van één wettelijke controle van een niet OOB-controlecliënt de verplichte goedkeuring niet is verleend alvorens de opdracht voor de wettelijke controle te continueren.

5.2 De kwaliteitswaarborgen op de als 'onvoldoende' gekwalificeerde wettelijke controles hebben de geconstateerde tekortkomingen niet voorkomen of gedetecteerd

De AFM heeft de kwaliteit van twee wettelijke controles (boekjaar 2016) onderzocht van niet OOB-controlecliënten. De controleverklaringen van de onderzochte wettelijke controles zijn afgegeven in 2017. De AFM heeft deze twee wettelijke controles als 'onvoldoende' gekwalificeerd.

Op één van de als 'onvoldoende' gekwalificeerde wettelijke controle heeft voor afgifte van de controleverklaring een OKB plaatsgevonden en op één van de als 'onvoldoende' gekwalificeerde wettelijke controle was sprake van een IKO na afronding van de controleopdracht. Deze kwaliteitswaarborgen hebben niet voorkomen of gedetecteerd dat onvoldoende onderbouwde controleverklaringen zijn afgegeven. Bovendien heeft de uitgevoerde IKO andere uitkomsten opgeleverd over de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controles dan de externe toetsing van de AFM.

6. Mazars Accountants N.V.

Hierna zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van de onderdelen 'verandertraject' (paragraaf 6.1), 'kwaliteitswaarborgen' en 'kwaliteitscirkel' (paragraaf 6.2) en 'wettelijke controles' (paragraaf 6.3) van het onderzoek bij Mazars Accountants N.V. (Mazars) weergegeven.

Achtergrond informatie

Tabel 1 bevat achtergrondinformatie over Mazars.

Tabel 1 Achtergrondinformatie

Aantal	2017/2018[1]	2016/2017[2]
Externe accountants	28	27
Controleverklaringen bij wettelijke controles van OOB-controlecliënten	65	59
Controleverklaringen bij wettelijke controles van niet-OOB controlecliënten	575	474
Consultaties	295	219
OKB's	141	121
IKO's	40	12
Oorzakenanalyse	16	3

6.1 Mazars heeft een belangrijke stap gezet in haar verandertraject

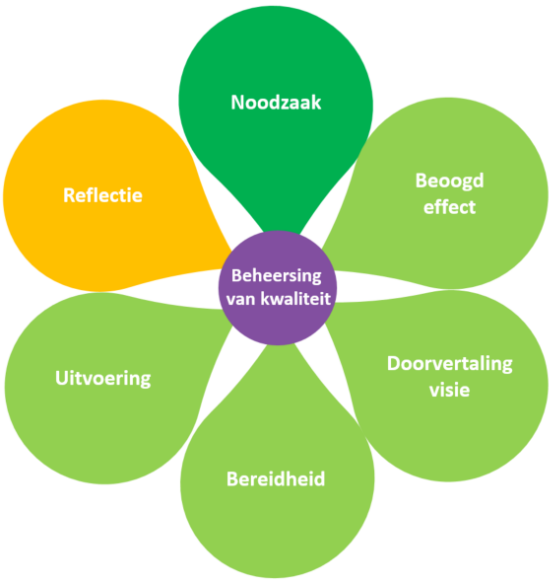
In deze paragraaf zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van het onderdeel 'verandertraject' van het onderzoek weergegeven over de periode 1 januari tot en met 31 december 2018.

Met de veranderinitiatieven in 2018 op gedrag heeft Mazars een belangrijke stap gezet in haar verandertraject. De intensivering van het verandertraject en de herformulering van de stip aan de horizon (hierna: stip) laten zien dat Mazars de urgentie ervaart om te veranderen (paragraaf 6.1.1). Consistente monitoring en bijsturing van het bestuur is belangrijk om het veranderprogramma binnen Mazars te borgen (paragraaf 6.1.2). Mazars werkt samen met de organisatie aan de uitwerking van het veranderprogramma (paragraaf 6.1.3). Paragraaf 6.1.4 beschrijft de ervaringen van de medewerkers[3] van Mazars met het verandertraject en is gebaseerd op de enquête.

[1] Het boekjaar van Mazars loopt van 1 september 2017 tot en met 31 augustus 2018.
[2] Het boekjaar van Mazars loopt van 1 september 2016 tot en met 31 augustus 2017.
[3] Met 'de medewerkers' bedoelt de AFM in paragraaf 6.1 (met uitzondering van sub paragraaf 6.1.4) de medewerkers die de AFM in haar onderzoek heeft geïnterviewd.

In figuur 1 is aan de hand van de verschillende elementen van het AFM onderzoeksmodel de samenvatting weergegeven van de voornaamste conclusies en bevindingen van het onderdeel 'verandertraject'.

Figuur 1 Samenvatting voornaamste conclusies en bevindingen 'verandertraject'[4]

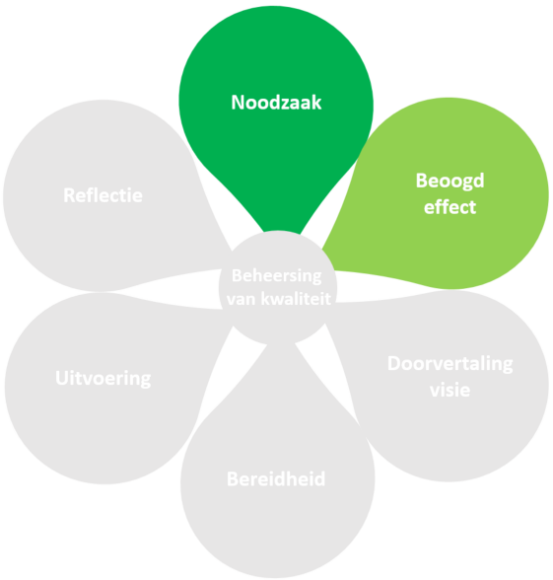


Element AFM onderzoeksmodel	Kwalificatie AFM
Noodzaak	Conform verwachting
Beoogd effect	Bijna conform verwachting
Doorvertaling visie	Bijna conform verwachting
Bereidheid	Bijna conform verwachting
Uitvoering	Bijna conform verwachting
Reflectie	Achterblijvend op verwachting

6.1.1 Mazars ervaart de urgentie om te veranderen naar haar stip

Mazars ervaart de urgentie om te veranderen (Noodzaak). Mazars heeft een 'veranderredenering' en wil gedrag veranderen met de externe accountants en de medewerkers (Beoogd effect). Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 2.

Figuur 2 Kwalificatie op de elementen 'noodzaak' en 'beoogd effect'



Noodzaak:	
Het bestuur ervaart de urgentie vanuit het publiek belang voor de verandering van de accountantsorganisatie.	●
Het bestuur kan aangeven aan o.a. haar organisatie wat de consequenties voor de accountantsorganisatie zijn van de verandering.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart de urgentie vanuit het publiek belang voor de verandering van de accountantsorganisatie.	●
De meerderheid van de medewerkers kan aangeven wat de consequenties voor de accountantsorganisatie zijn van de verandering.	●
Beoogd effect:	
Het bestuur heeft bepaald wat, wie en wanneer zal moeten veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.	●
Het bestuur heeft inzicht waarin het (internationale) netwerk stimuleert en/of belemmert om de stip aan de horizon te bereiken.	●
De meerderheid van de medewerkers weet wie, wat en wanneer gaat veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.	●
De meerderheid van de medewerkers voelt zich betrokken bij wie, wat en wanneer gaat veranderen om de stip aan de horizon te bereiken.	●

[4] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het verandertraject zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting, achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting.

Mazars ervaart de urgentie om te veranderen (Noodzaak)

Mazars ervaart de urgentie om te veranderen. Het AFM onderzoek in 2016[5] en een interne casus hebben hieraan bijgedragen. Door deze casus realiseert het bestuur zich dat Mazars kwetsbaar is en gedragsverandering noodzakelijk is. Het bestuur heeft een hernieuwde stip[6] "vertrouwen door kwaliteit" vastgelegd in de 'veranderredenering' en een veranderprogramma. Mazars streeft naar "vertrouwen door kwaliteit", omdat door het verlies van vertrouwen haar bestaansrecht afneemt. Het bestuur communiceert actief over het veranderprogramma, bijvoorbeeld in bijeenkomsten, webinars en bestuursupdates. In bijeenkomsten met het personeel licht het bestuur de consequenties toe wat er mis kan gaan als Mazars niet verandert.

Ook de externe accountants en de medewerkers ervaren de urgentie om te veranderen. De mate waarin de medewerkers de urgentie van het veranderprogramma ervaren, verschilt. Hoe directer de medewerkers te maken hebben met het bestuur of het veranderteam, hoe groter de urgentie van de verandering wordt ervaren. Deze medewerkers benoemen het niet-integere gedrag in de interne casus als voorbeeld waarom Mazars moet veranderen. Ook kwaliteit als 'license to operate' wordt als voorbeeld genoemd, in lijn met Mazars 'veranderredenering'. De medewerkers hebben in de gedrag- en-cultuurbijeenkomsten en de bijeenkomst van de servicelijn Audit & Assurance in november kennis genomen van de 'veranderredenering'.

Mazars heeft een 'veranderredenering' en wil gedrag veranderen met de externe accountants en de medewerkers (Beoogd effect)

Mazars heeft gewerkt aan een 'veranderredenering' met "vertrouwen door kwaliteit" als stip. De 'veranderredenering' geeft inzicht in wie welke rol heeft in de verandering om "vertrouwen door kwaliteit" te bewerkstelligen, waarbij van de medewerkers van Mazars wordt verwacht aanpassingsvermogen en een lerende houding te hebben. Mazars heeft de focus verlegd van werken aan de organisatie naar werken met de organisatie. Mazars kiest ervoor om de gehele organisatie bij de verandering te betrekken. Het bestuur van Mazars heeft in 2018 gebruik gemaakt van storytelling om de 'veranderredenering' onder de aandacht te brengen. Tevens wordt in elk beoordelingsgesprek de nieuwe stip besproken en aan een ieder gevraagd wat dit voor hem/haar betekent. Ook heeft Mazars de Mazars Young Professional Board (MYPB) geïnstalleerd die periodiek met het bestuur in gesprek gaat over onder meer gedrag en cultuur. Het bestuur van Mazars heeft een veranderteam aangesteld. Mede hierdoor is de verandering in een versnelling terecht gekomen. Mazars heeft zich in 2018 gericht op de volgende drie thema's uit haar veranderprogramma: lerende organisatie, voorbeeldgedrag en werkdruk.

De medewerkers kennen de stip: "vertrouwen door kwaliteit". De medewerkers ervaren een verschil in de mate waarin ze zich betrokken voelen over wie, wat en wanneer moet veranderen. Het bestuur betrekt de medewerkers in de verandering door hen te informeren, te laten meedenken en te vragen om input op het veranderprogramma. De medewerkers ervaren een verschuiving van klantgericht naar kwaliteitsgericht werken en kennen de drie thema's voor 2018. De betrokkenheid over wie, wat en wanneer moet veranderen is afhankelijk van in hoeverre de medewerkers direct te maken hebben met het bestuur of het veranderteam. Hoe directer de

[5] De uitkomsten van het onderzoek in 2016 zijn in het AFM-rapport van 28 juni 2017 'Kwaliteit OOB-accountantsorganisaties onderzocht' gepubliceerd.
[6] De stip aan de horizon omvat de missie, visie, strategie en kernwaarden van de accountantsorganisatie.

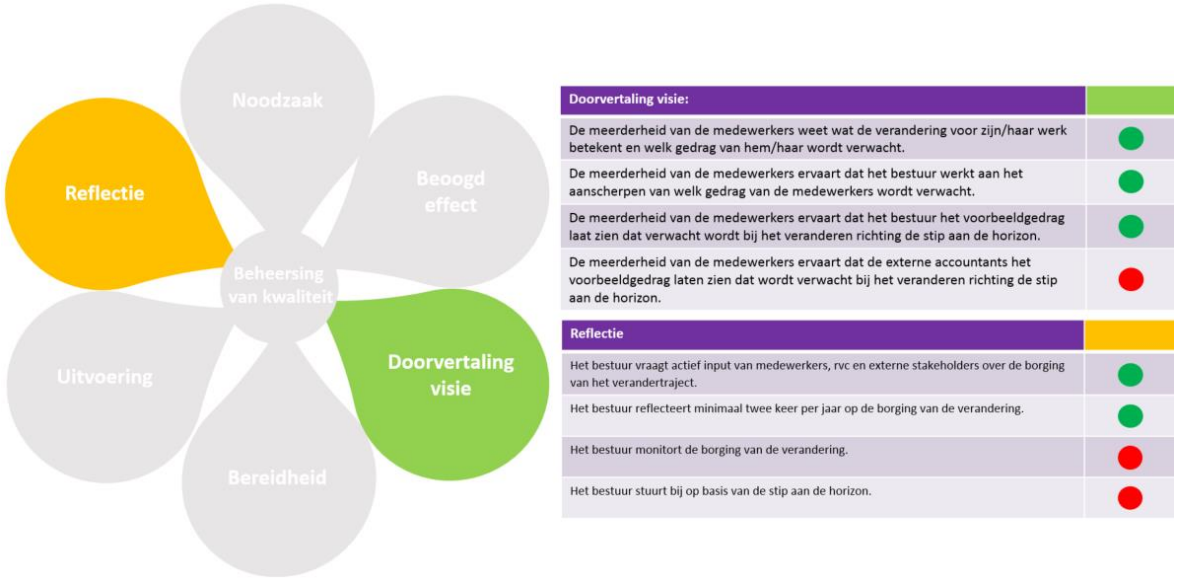
medewerkers te maken hebben met het bestuur of het veranderteam, hoe meer ze zich betrokken voelen. De medewerkers hebben beperkt voorbeelden gegeven over de mate waarin een medewerker zich identificeert met en betrokken voelt bij de verandering.

Het bestuur ervaart geen belemmeringen uit haar nationale netwerk en heeft inzicht in de mate waarin het internationale netwerk (Internationale Mazars Group) bevorderend of belemmerend werkt voor de verandering. Het bestuur heeft een analyse gemaakt op welke wijze de Internationale Mazars Group haar ondersteunt en belemmert in het leveren van kwaliteit van wettelijke controles. Hierin heeft het bestuur risico's onderkend voor het realiseren van haar veranderprogramma. Het bestuur gaat hierover in gesprek met Internationale Mazars Group.

6.1.2 Consistente monitoring en bijsturing van het bestuur is belangrijk om het veranderprogramma binnen Mazars te borgen

Het bestuur reflecteert op het veranderprogramma, maar de borging van het verandertraject vraagt om consistente monitoring en bijsturing (Reflectie). Het gewenst gedrag is voor de medewerkers duidelijk, maar het voorbeeldgedrag varieert (Doorvertaling visie). Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 3.

Figuur 3 Kwalificatie op de elementen 'reflectie' en 'doorvertaling visie'



Het bestuur reflecteert op het veranderprogramma, echter de borging van het verandertraject vraagt om consistente monitoring en bijsturing (Reflectie)

Het bestuur reflecteert op de borging van het veranderprogramma en haalt hier actief input voor op. Het bestuur is in gesprek gegaan met de rvc. Dit heeft geleid tot verdieping en versnelling van het veranderprogramma en meer veranderinitiatieven op gedrag en cultuur. Daarnaast betrekt het bestuur de organisatie in de verandering, bijvoorbeeld in de medewerkersbijeenkomsten en het installeren van de MYPB. Ook heeft het bestuur de rapportages besproken van de gedrag en cultuurbijeenkomsten en de MYPB heeft hierop gereageerd.

Het bestuur stuurt onvoldoende in samenhang op de verandering gericht op de stip “vertrouwen door kwaliteit”. Dit betekent dat het bestuur op een aantal onderdelen duidelijk stuurt en monitort en op andere onderdelen is dat beperkter. Zo heeft het bestuur de focus in het veranderprogramma verlegd naar gedrag en cultuur op drie thema’s (lerende organisatie, voorbeeldgedrag en werkdruk), was de cultuurmonitor aanleiding voor aanvullende veranderinitiatieven op een kantoor en is met prospectmonitor de cliënt- en opdrachtacceptatie gecentraliseerd. Ook heeft het bestuur de benoemingsprocedure van de partners/directors aangepast, zodat kwaliteit een meer prominente rol heeft gekregen. Het bestuur evalueert echter onvoldoende het effect van genomen veranderinitiatieven ten opzichte van het beoogd effect van het veranderprogramma. Het bestuur evalueert onvoldoende waar de prospectmonitor toe leidt, waar het goed gaat en hoe het bijdraagt aan de stip. Ook stuurt het bestuur onvoldoende op het verkrijgen van (sturings-)informatie over rode draden en de bereikte effecten van de veranderinitiatieven en de kwaliteitswaarborgen. Het bestuur krijgt informatie over de voortgang van veranderinitiatieven gericht op gedrag en cultuur, maar daarbij is bijvoorbeeld niet altijd inzichtelijk voor het bestuur of de gekozen aanpak gewerkt heeft of hoe de medewerkers het hebben ervaren.

Daarnaast maakt het bestuur onvoldoende concreet verbinding tussen initiatieven voortkomend uit het veranderprogramma gericht op de drie thema’s (lerende organisatie, voorbeeldgedrag en werkdruk) en de maatregelen gericht op de versterking van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing en de uitvoering van wettelijke controles en vice versa. Het bestuur heeft dit punt onderkend en neemt maatregelen om deze verbinding concreet te maken bijvoorbeeld door een aanpassing van het OKB formulier.

Het gewenst gedrag is voor medewerkers duidelijk, maar het voorbeeldgedrag varieert (Doorvertaling visie)

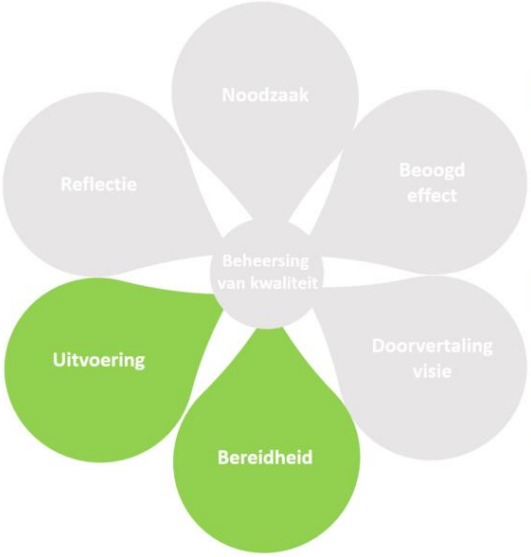
De medewerkers hebben een beeld bij wat de verandering betekent voor hun gedrag. Mazars werkt samen met de organisatie aan het concreter maken van gewenst gedrag en heeft met de medewerkers gewenst gedrag bepaald tijdens gedrag- en cultuurbijeenkomsten. Het bestuur is zichtbaar in de bijeenkomsten en in de communicatie rondom het verandertraject. De medewerkers ervaren dat het bestuur zich inspant om de boodschap over het verandertraject op verschillende manieren voor het voetlicht te brengen, bijvoorbeeld door een webinar. De medewerkers ervaren de verbinding tussen de initiatieven voortkomend uit het veranderprogramma en kwaliteitsmaatregelen ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de uitvoering van wettelijke controles onvoldoende.

Het voorbeeldgedrag van de externe accountants wordt verschillend ervaren, bijvoorbeeld als het gaat om werkdruk, lerende organisatie en feedback. Enerzijds ervaren de medewerkers dat sommige externe accountants bewust een keuze maken controlecliënten op te zeggen, bijvoorbeeld vanwege structurele slechte oplevering. Ook worden deadlines van wettelijke controles vaker verschoven en zijn externe accountants meer aanwezig bij de controlecliënt gedurende uitvoering van de wettelijke controle. Anderzijds wordt de afstand van de externe accountants tot de controleteams als groot ervaren. De medewerkers geven aan dat de externe accountants beperkt bereikbaar zijn. Hierdoor ervaren de medewerkers moeite bij het geven van feedback.

6.1.3 Mazars werkt samen met haar organisatie aan de uitwerking van het veranderprogramma

Mazars neemt verschillende initiatieven om het gewenst gedrag te stimuleren en het bestuur neemt beslissingen in lijn met de stip (Uitvoering). Mazars maakt de verandering bespreekbaar en heeft aandacht voor het gedrag (Bereidheid). Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 4.

Figuur 4 Kwalificatie op de elementen 'uitvoering' en 'bereidheid'



Bereidheid:	
Het bestuur heeft inzicht hoe de medewerkers de verandering beleven (de onderstroom).	●
Het bestuur heeft inzicht in wat de medewerkers nodig hebben om te kunnen veranderen.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart dat hun beleving van de verandering (de onderstroom) bespreekbaar is.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart in staat te worden gesteld door de accountantsorganisatie om succesvol te kunnen veranderen.	●

Uitvoering:	
Het bestuur stimuleert haar medewerkers in het vertonen van het gewenst gedrag door verschillende initiatieven gericht op mindset, cultuur, gedrag en structuur.	●
Het bestuur neemt beslissingen (zoals promoties, teamsamenstelling, budgettoekenning) die in lijn zijn met de stip aan de horizon.	●
De meerderheid van de medewerkers kunnen verschillende initiatieven van het bestuur/partners op het gebied van mindset, cultuur, gedrag en structuur benoemen en ervaren dat deze elkaar versterken.	●
De meerderheid van de medewerkers ervaart dat genomen beslissingen (zoals promoties, structuurwijzigingen, budgettoekenning) in lijn zijn met de stip aan de horizon.	●

Mazars heeft verschillende initiatieven genomen om het gewenste gedrag te stimuleren en het bestuur neemt beslissingen in lijn met de stip (Uitvoering)

Mazars heeft verschillende initiatieven genomen om het gewenste gedrag bij de medewerkers te stimuleren en het bestuur neemt beslissingen in lijn met de stip. Om het gewenste gedrag te ontwikkelen van de externe accountants en de medewerkers is onder andere een leiderschapsprogramma ontwikkeld, gewerkt aan het beschrijven van de gewenste 'partner conduct', een e-learning over feedback ontwikkeld en een projectmanagement- en feedbacktraining aangeboden.

Mazars werkt aan een lerende organisatie door het introduceren van de 'reversed round tables, upward feedback', het organiseren van dilemmasessies over gedrag en cultuur en het delen van de AFM bevindingen op onderzochte wettelijke controles door betrokkenen. Mazars heeft ook initiatieven op het gebied van structuur genomen, zoals de inrichting naar servicelines en de oprichting van de MYPB. De medewerkers herkennen deze initiatieven.

Het bestuur neemt beslissingen in lijn met de stip aan de horizon. Voorbeelden hiervan zijn het aanpassen van de benoemingsprocedure voor de partners en directors, waaronder externe accountants, zodanig dat kwaliteit een meer prominente rol heeft gekregen en het introduceren van de prospectmonitor. Het bestuur beoogt met de prospectmonitor mogelijke risico's voor het leveren van kwaliteit mee te wegen bij haar afwegingen rondom offertes.

De beslissingen van het bestuur geven de medewerkers onvoldoende consistente boodschappen in lijn met de stip. De medewerkers vinden het enerzijds lastig om concrete voorbeelden te noemen van beslissingen in lijn met de stip en krijgen anderzijds inconsistente boodschappen, bijvoorbeeld doordat zij ook aanhoudende werkdruk ervaren.

Good practice[7]: Uitvoering

Mazars heeft verschillende initiatieven genomen om een lerende houding van de medewerkers te stimuleren en op het gedrag te laten reflecteren. Aan de hand van concrete praktijksituaties wordt gewenst gedrag bespreekbaar en inzichtelijk gemaakt. Ook is het gewenste gedrag dat van de partners wordt verwacht, concreet in de 'partner conduct' uitgeschreven.

Mazars maakt de verandering bespreekbaar en heeft aandacht voor gedrag (Bereidheid)

Mazars maakt de verandering bespreekbaar en heeft aandacht voor gedrag. Het bestuur van Mazars heeft inzicht in de onderstroom van de verandering en wat medewerkers nodig hebben om te veranderen. Het bestuur nodigt de medewerkers in verschillende bijeenkomsten uit om in gesprek te gaan over de verandering. Verder faciliteert Mazars het gesprek in de organisatie bijvoorbeeld door Post Audit Meetings (PAM) en 'reversed feedback round tables'. De drie thema's van de verandering (lerende organisatie, voorbeeldgedrag en werkdruk) komen bijvoorbeeld uit deze bijeenkomsten. Ook de MYPB en de cultuurmeter geven het bestuur inzicht in hoe de medewerkers de initiatieven van het bestuur beleven. De medewerkers ervaren dat de onderstroom van de verandering bespreekbaar is, maar ervaren vooral werkdruk als belangrijk aandachtspunt. De medewerkers herkennen dat er door Mazars gewerkt wordt aan de druk op capaciteit, maar ervaren dat onvoldoende in de uitvoering van de wettelijke controles.

6.1.4 De medewerkers ervaren dat Mazars werkt aan de verandering (enquête)

Zoals hiervoor beschreven werkt Mazars met de organisatie aan de verandering. Mazars betrekt de medewerkers bij de verandering onder andere door gedrag en cultuurbijeenkomsten. Mazars werkt aan de verandering door verschillende veranderinitiatieven gericht op drie thema's (lerende organisatie, voorbeeldgedrag en werkdruk). Zo faciliteert Mazars het gesprek in Post Audit Meetings (PAM) en door feedback training. Mazars stimuleert voorbeeldgedrag door het beschrijven van het gewenste gedrag in de 'partner conduct' en door 'reversed feedback round tables'. Tevens heeft Mazars een training projectmanagement geïntroduceerd.

De AFM heeft een enquête uitgevoerd om inzicht te krijgen in de ervaringen van de medewerkers over de kwaliteitsgerichte cultuur en daarmee over het verandertraject. De uitkomsten van deze enquête geven aan hoe de medewerkers van Mazars de verandering ervaren. Hierna zijn de belangrijkste uitkomsten opgenomen.[8]

[7] Good practices zijn praktijkvoorbeelden die weergeven op welke wijze accountantsorganisaties invulling kunnen geven aan deze onderwerpen. De good practices kunnen andere accountantsorganisaties inspireren voor verdere verbetering. Alternatieve invullingen, passend bij de specifieke kenmerken van de desbetreffende accountantsorganisaties, zijn mogelijk.
[8] Alle vragen zijn gesteld op een 7-puntslikertschaal oplopend van 1 (oneens) naar 7 (eens).

De medewerkers geven aan dat ze weten waarom Mazars werkt aan een kwaliteitsgerichte cultuur (score 6,3) en dat ze herkennen dat het bestuur en de externe accountants het veranderprogramma belangrijk vinden (scores variërend tussen 5,8 - 6,1). De medewerkers herkennen in iets mindere mate dat het bestuur hen actief om input vraagt op de verandering (score 5,4).

De medewerkers ervaren een verandering binnen Mazars. De medewerkers geven aan te weten wat een kwaliteitsgerichte cultuur inhoudt (score 6,0), maar ze kunnen in iets mindere mate concreet aangeven wat het voor hun dagelijks werk betekent (score 5,4).

De medewerkers geven aan te willen bijdragen aan een kwaliteitsgerichte cultuur (score 6,2) en dat er ruimte is om vragen te stellen over de kwaliteitsgerichte cultuur (score 6,3). Ze ervaren in iets mindere mate mogelijkheden binnen Mazars om twijfels bespreekbaar te maken (score 5,9) en horen directe collega's dit ook in minder mate doen (score 4,7).

De meeste medewerkers geven aan te weten welke veranderinitiatieven Mazars neemt op het gebied van houding, gedrag, cultuur en structuur (scores variërend tussen 5,4 - 5,6). De medewerkers vinden in iets mindere mate dat zij door het bestuur en hun direct leidinggevende(n) in staat worden gesteld en voldoende tijd krijgen om succesvol te kunnen veranderen (scores variërend tussen 4,7 - 5,4). Ook ervaren de medewerkers in iets mindere mate dat genomen beslissingen, zoals promoties, acceptatie van cliënten en het aanspreken door het bestuur van externe accountants in lijn zijn met de gewenste kwaliteitsgerichte cultuur (scores variërend tussen 4,7 - 5,4).

6.2 Relevante kwaliteitswaarborgen functioneren onvoldoende

In deze paragraaf zijn de voornaamste conclusies en bevindingen van de onderdelen 'kwaliteitswaarborgen' en 'kwaliteitscirkel' van het onderzoek weergegeven.

Mazars heeft de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen in de periode 1 januari 2017 tot en met 31 december 2018 onvoldoende geborgd. Bij Mazars is voor geen van de onderzochte kwaliteitswaarborgen een effectieve kwaliteitscirkel aanwezig (paragraaf 6.2.1). Daarnaast voldoet het beleid voor drie onderzochte kwaliteitswaarborgen niet aan de verwachtingen (paragraaf 6.2.2) en is voor één kwaliteitswaarborg de naleving van het beleid onvoldoende gewaarborgd (paragraaf 6.2.3).

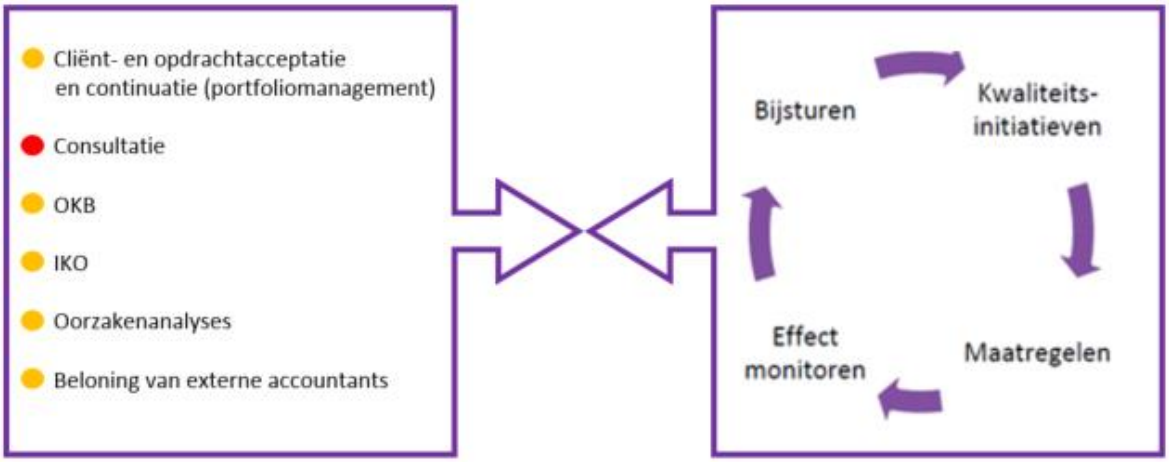
Daarnaast hebben de kwaliteitswaarborgen op de drie als 'onvoldoende' gekwalificeerde wettelijke controles de geconstateerde tekortkomingen niet voorkomen of gedetecteerd (paragraaf 6.3).

6.2.1 Mazars heeft geen effectieve kwaliteitscirkel

Mazars heeft geen effectieve kwaliteitscirkel voor de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen en blijft daardoor achter op de verwachtingen (figuur 5). Mazars evalueert periodiek haar beleid en het bestuur krijgt (sturings-)informatie over de uitvoering van kwaliteitswaarborgen. Mazars gebruikt deze informatie om kwaliteitsmaatregelen te nemen. Het bestuurt monitort voor de zes

onderzochte kwaliteitswaarborgen niet het effect van genomen kwaliteitsmaatregelen en stuurt niet bij wanneer kwaliteitsmaatregelen niet het gewenste effect hebben.

Figuur 5 Overzicht van de kwalificaties voor de kwaliteitscirkel[9]



Mazars evalueert haar beleid

Mazars evalueert jaarlijks haar stelsel van kwaliteitsbeheersing. In deze evaluatie zijn de kwaliteitswaarborgen cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie, consultatie, opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB), interne kwaliteitsonderzoek (IKO) en oorzakenanalyse meegenomen. Mazars heeft daarnaast de beloning van externe accountants geëvalueerd.

Voor haar evaluatie heeft Mazars een proces ingericht om informatie te verkrijgen om inzicht te krijgen in de kwaliteit van wettelijke controles en in de factoren die de geleverde kwaliteit positief en negatief beïnvloeden om op basis daarvan kwaliteitsmaatregelen te nemen. Mazars verkrijgt voor de kwaliteitswaarborg consultaties vooral informatie over de uitvoering van het proces en deze informatie is minder gericht op de analyse van de uitkomsten. Het bestuur heeft hierdoor voor deze kwaliteitswaarborg onvoldoende relevante (sturings-)informatie om inzicht te krijgen in de kwaliteit van wettelijke controles en de naleving van deze kwaliteitswaarborg.

Mazars neemt maatregelen voor vijf van de zes kwaliteitswaarborgen

Mazars heeft op basis van deze informatie voor vijf van de zes kwaliteitswaarborgen maatregelen genomen. Mazars heeft bijvoorbeeld:

- Voorgesteld om een ‘dedicated OKB- en reviewteam’ op te richten om meer uniformiteit in de scope en diepgang van de OKB’s te realiseren.
- Op basis van de belangrijkste bevindingen uit de IKO’s is de notitie betrouwbaarheid lijstwerk geactualiseerd en een werkprogramma betrouwbaarheid lijstwerk gemaakt.
- Maatregelen geformuleerd naar aanleiding van de uitgevoerde oorzakenanalyses, zoals het opstellen van een notitie over partnerbetrokkenheid, het invoeren van ‘post audit meetings’ en het invoeren en uitvoeren van thema-onderzoeken.

[9] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor de kwaliteitscirkel zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting, achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting.

- Besloten dat nieuwe controleopdrachten met bepaalde waardes of met een hoog risico moeten worden beoordeeld door het bestuur. Daarnaast dienen opdrachten die een sector raken te worden overlegd met de sectorleider.
- In 2018 besloten om een 'partner conduct' te implementeren om duidelijkheid te verstrekken over de wijze waarop op een consistente manier met kwaliteitsissues wordt omgegaan.

Mazars heeft in de onderzoeksperiode geen kwaliteitsmaatregelen genomen met betrekking tot consultaties. Mazars heeft voor consultaties vooral informatie verkregen over de uitvoering van het proces en is minder gericht op de analyse van uitkomsten. De maatregelen die Mazars heeft genomen zijn gericht op het verbeteren van het proces.

Onvoldoende inzicht in het effect van kwaliteitsmaatregelen

Hoewel het bestuur kwaliteitsmaatregelen neemt, monitort het bestuur van Mazars voor de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen niet of de genomen maatregelen het gewenste effect hebben. Mazars heeft hierdoor onvoldoende inzicht in de effecten van deze kwaliteitsmaatregelen.

Geen bijsturing uitgevoerd

Doordat het bestuur onvoldoende inzicht heeft in de effecten van de kwaliteitsmaatregelen, heeft het bestuur in de onderzoeksperiode hier niet op bijgestuurd.

6.2.2 Het beleid van Mazars voldoet voor drie kwaliteitswaarborgen (bijna) aan de verwachtingen

Het beleid voldoet voor drie kwaliteitswaarborgen (bijna) aan de verwachtingen. Het beleid van de cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie en de consultatie voldoet namelijk aan wet- en regelgeving en het beleid voor oorzakenanalyses voldoet bijna aan de verwachtingen. Het beleid voor drie kwaliteitswaarborgen, OKB, IKO en de beloning van externe accountants, voldoet niet aan wet- en regelgeving. Deze uitkomsten zijn weergegeven in figuur 6.

Figuur 6 Overzicht van de kwalificaties voor het beleid[10] [11]

Cliënt- en opdracht acceptatie en continuatie	Consultatie	OKB	IKO	Oorzakenanalyses	Beloning van externe accountants
●	●	●	●	●	●

[10] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het beleid van de kwaliteitswaarborg oorzakenanalyses zijn: conform verwachting, bijna conform verwachting, achterblijvend op verwachting of ver achterblijvend op verwachting. De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor het beleid van de overige vijf kwaliteitswaarborgen zijn: het beleid voldoet aan wet- en regelgeving of het beleid voldoet niet aan wet- en regelgeving.
[11] De kwalificatie 'het beleid voldoet niet aan wet- en regelgeving' is door de AFM gehanteerd ongeacht de aard en omvang van de onderdelen van het beleid die niet in overeenstemming met wet- en regelgeving zijn.

Het OKB-beleid voldoet op twee onderdelen niet aan wet- en regelgeving

Het OKB-beleid voldoet op twee onderdelen niet aan wet- en regelgeving. Ten eerste voldoet Mazars niet aan artikel 8 lid 2 EU-Verordening[12], omdat Mazars in haar beleid niet heeft opgenomen dat de OKB van een wettelijke controle bij een OOB-controlecliënt altijd uitgevoerd dient te worden door een externe accountant. Mazars heeft namelijk in haar beleid opgenomen dat Compliance &Risk (C&R) de mogelijkheid heeft om een externe OKB'er toe te wijzen. Mazars heeft in haar beleid niet opgenomen dat deze externe OKB'er een externe accountant moet zijn.

Ten tweede voldoet het beleid van Mazars in een gedeelte van de onderzoeksperiode, namelijk de periode 1 januari 2017 tot en met januari 2018 niet aan artikel 8 lid 5 sub a, c, e, f en g EU-Verordening. Mazars heeft namelijk in die periode in haar beleid niet opgenomen dat de OKB'er de volgende onderwerpen in zijn beoordeling betrekt: de onafhankelijkheid van Mazars en de externe accountant (a), de redenering van de externe accountant met betrekking tot het materialiteitsniveau (c), de aard en het bereik van de gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten (e), de onderwerpen die zijn besproken met het auditcomité en de Raad van Bestuur en/of toezichthoudend orgaan van de controle cliënt (f) en de onderwerpen die zijn besproken met bevoegde autoriteiten en, in voorkomend geval, met andere derde partijen (g).

Het IKO-beleid voldoet op twee onderdelen niet aan wet- en regelgeving

Het IKO-beleid voldoet op twee onderdelen niet aan wet- en regelgeving. Mazars voldoet namelijk niet aan artikel 9 van de Verordening accountantsorganisaties (VAO). Mazars heeft in haar beleid niet opgenomen dat in de selectie van afgeronde controles minimaal één wettelijke controle van elke externe accountant van Mazars wordt betrokken. Daarnaast heeft Mazars in haar beleid opgenomen dat zij aan de hand van de uitkomsten van risico-inventarisatiegesprekken de individuele afgeronde controles 'at random' selecteert. Mazars heeft in haar beleid echter niet de factoren uit de toelichting op artikel 9 van de VAO opgenomen voor de wijze van selectie van individuele afgeronde controles, zoals bijvoorbeeld het risico van de controlecliënten en het resultaat van eerdere interne en externe kwaliteitsonderzoeken.

Mazars voldoet bijna aan de verwachtingen voor oorzakenanalyses

Mazars voldoet aan twee van de drie verwachtingen voor oorzakenanalyses (tabel 2). Voor één verwachting voldoet Mazars niet aan de verwachtingen. Mazars heeft namelijk in haar beleid niet opgenomen dat de oorzakenanalyses ook gericht zijn op organisatiebrede aspecten, naast de individuele externe accountant en zijn team.

[12] EU-verordening (nr. 537/2014): eisen wettelijke controles van financiële overzichten van oob's.

Tabel 2 Overzicht van de kwalificatie voor kwaliteitswaarborg 'oorzakenanalyse'[13]

Oorzakenanalyse	
De accountantsorganisatie voert op basis van diverse signalen oorzakenanalyses uit. Hierbij betrekt de accountantsorganisatie zowel wettelijke controles waar de kwaliteit tekortschiet als waar de kwaliteit toereikend is.	●
De oorzakenanalyse worden uitgevoerd door een deskundig en onafhankelijk persoon, met voldoende positie en draagvlak binnen de organisatie en met voldoende zorgvuldigheid en diepgang.	●
De oorzakenanalyses worden gericht op zowel de individuele externe accountant en zijn team als op organisatiebrede aspecten.	●

Het beleid voor beloning van externe accountants voldoet op twee onderdelen niet aan wet- en regelgeving

Het beleid voor beloning van externe accountants die tevens aandeelhouder zijn voldoet op twee onderdelen niet aan wet- en regelgeving (artikel 18b Wta). Mazars heeft geen passend beloningsbeleid dat voldoende prestatieprikkels bevat om de kwaliteit van wettelijke controles te verzekeren voor externe accountants die tevens aandeelhouder zijn. Mazars heeft namelijk voor deze externe accountants een beloningsbeleid met een systematiek dat een prestatieprikkel zou kunnen zijn om de kwaliteit van wettelijke controles te verzekeren. Mazars heeft in de 'partner conduct' concreet gemaakt welke 'kwaliteitsissues' als overtredingen en tekortkomingen op het gebied van gedrag en compliance worden geclassificeerd. In het beleid voor beloning van externe accountants die tevens aandeelhouder zijn, is echter onvoldoende verbinding gemaakt tussen de classificatie van een negatieve bijdrage aan kwaliteit en de wijze waarop dit impact heeft op de beloning van de externe accountants die tevens aandeelhouder zijn. Ook is in het 'partner conduct' niet opgenomen op welke wijze een positieve bijdrage aan kwaliteit wordt geclassificeerd en beloond.

6.2.3 Mazars heeft haar beleid voor vijf van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen nageleefd

Mazars heeft haar beleid voor vijf van de zes onderzochte kwaliteitswaarborgen nageleefd (figuur 7).[14] De AFM heeft ook geconstateerd dat het beleid van oorzakenanalyse niet is nageleefd.

[13] De gebruikte kleur bij de kwalificatie van de verwachtingen is: voldoet aan de verwachting of voldoet niet aan de verwachting.

[14] De AFM heeft voor de kwaliteitswaarborgen 'cliënt- en opdrachtacceptatie en -continuatie', 'consultatie', 'OKB', 'IKO' en 'oorzakenanalyse' vijf voorbeelden geselecteerd om inzicht te verkrijgen in de naleving van het beleid binnen de accountantsorganisatie. De AFM heeft voor de kwaliteitswaarborg 'beloning van externe accountants' drie voorbeelden geselecteerd, waarbij de AFM zich heeft gericht op de externe accountants die tevens aandeelhouder zijn.

Figuur 7 Overzicht van de kwalificaties voor naleving beleid[15]

Cliënt- en opdracht acceptatie en continuatie	Consultatie	OKB	IKO	Oorzakenanalyses	Beloning van externe accountants
●	●	●	●	●	●

Het beleid van oorzakenanalyses is op twee onderdelen niet nageleefd

Het beleid van oorzakenanalyses is op twee onderdelen niet nageleefd. De AFM heeft geconstateerd dat Mazars in de onderzoeksperiode geen oorzakenanalyses heeft uitgevoerd voor controles waar de kwaliteit als toereikend is beoordeeld. Mazars heeft in haar beleid opgenomen dat oorzakenanalyses uitgevoerd worden voor zowel controles waar de kwaliteit tekortschiet als waar de kwaliteit toereikend is.

Daarnaast is in het beleid opgenomen dat C&R-medewerkers getraind worden voor de uitvoering van oorzakenanalyses, bijvoorbeeld op het gebied van onderzoek- en interviewtechnieken, gedrag en cultuur. Mazars heeft geen trainingen voor deze C&R-medewerkers georganiseerd.

6.3 De kwaliteitswaarborgen op de als ‘onvoldoende’ gekwalificeerde wettelijke controles hebben de geconstateerde tekortkomingen niet voorkomen of gedetecteerd

De AFM heeft de kwaliteit van drie wettelijke controles onderzocht, waarvan twee wettelijke controles (boekjaar 2016) van een niet OOB-controlecliënt en één wettelijke controle (boekjaar 2017) van een OOB-controlecliënt. De controleverklaringen van de onderzochte wettelijke controles zijn afgegeven in de periode 1 januari 2017 tot en met 31 december 2018. De AFM heeft de drie onderzochte wettelijke controles als ‘onvoldoende’ gekwalificeerd.

Op twee van de als ‘onvoldoende’ gekwalificeerde wettelijke controles heeft voor afgifte van de controleverklaring een OKB plaatsgevonden en op één van de als ‘onvoldoende’ gekwalificeerde wettelijke controles was sprake van een IKO na afronding van de controleopdracht. Deze kwaliteitswaarborgen hebben niet voorkomen of gedetecteerd dat onvoldoende onderbouwde controleverklaringen zijn afgegeven. Bovendien heeft de uitgevoerde IKO andere uitkomsten opgeleverd over de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controles dan de externe toetsing van de AFM.

[15] De gebruikte kleur bij de kwalificaties voor naleving beleid zijn: het beleid is nageleefd of het beleid is niet nageleefd. De kwalificatie ‘het beleid is niet nageleefd’ is door de AFM gehanteerd ongeacht de aard en omvang van de onderdelen die niet in overeenstemming met het beleid zijn uitgevoerd en ongeacht of het beleid voldoet aan wet- en regelgeving.

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

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