



De bijdrage van houding, gedrag en cultuur aan de kwaliteitsgerichtheid van het controleteam

Handvatten voor accountantsorganisaties gebaseerd op onderzoek bij de Big 4-accountantsorganisaties



Lees rapport

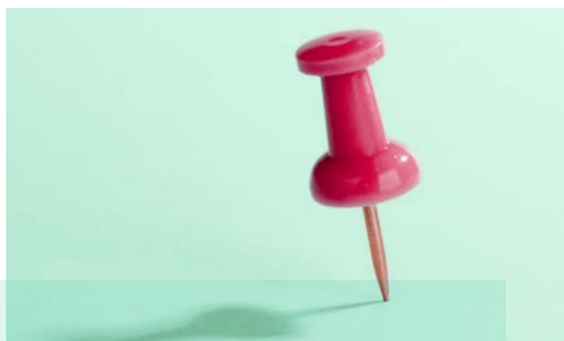




01 **Introductie**



Lees hoofdstuk



02

Kwaliteitsgerichtheid bij de Big 4-accountantsorganisaties



Lees hoofdstuk



03

Aan de slag met kwaliteitsgerichtheid van controleteams



Lees hoofdstuk



04

Verantwoording



Lees hoofdstuk

01

Introductie



De AFM heeft onderzoek gedaan bij de Big 4-accountantsorganisaties naar welke factoren kwaliteitsgerichtheid van een controleteam stimuleren of belemmeren bij de uitvoering van de wettelijke controle. Hiermee wil de AFM kwaliteitsgerichtheid stimuleren en waar nodig versnellen. De AFM roept de sector op om door te gaan op de ingeslagen weg met de inzet op verandering van houding, gedrag en cultuur, en daarbij de uitkomsten van het onderzoek te benutten.

Tot 2020 wil de AFM met verschillende interventies de Big 4 stimuleren de veranderingen en duurzame borging van de kwaliteit van wettelijke controles te bewerkstelligen en de focus en inzet daarop te behouden. De verwachting is dat in 2020 de kwaliteit van wettelijke controles duurzaam is geborgd.





De AFM zet een breed toezichtinstrumentarium in om bij te dragen aan het gerechtvaardigd herstel van vertrouwen in de accountant, de accountantsorganisatie en de controleverklaring.

De AFM heeft meerdere malen gerapporteerd over de kwaliteit van wettelijke controles¹. Op basis van het meest recente rapport over kwaliteit is de AFM van mening dat het doorvoeren van veranderingen bij OOB-accountantsorganisaties om de kwaliteit van hun controles duurzaam te verbeteren, te langzaam gaat². Wel zijn er verschillen in snelheid waarmee de accountantsorganisaties een kwaliteitsgerichte cultuur realiseren. Om de duurzame versterking van de kwaliteit van wettelijke controles aan te jagen zet de AFM in op een toezichtinstrumentarium waarin verschillen perspectieven worden onderzocht. Structuren, gedrag en organisatiecultuur hebben immers een complexe wisselwerking. In 2015 en 2017 heeft de AFM onderzoek verricht naar de implementatie en borging van de verandertrajecten bij de accountantsorganisaties. In 2018 heeft de AFM een verkenning uitgevoerd naar kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector³. In mei 2019 start de AFM met een onderzoek naar de voortgang van het verandertraject op de kwaliteitsgerichte cultuur, de kwaliteitscirkel en de kwaliteitswaarborgen bij de Big 4-accountantsorganisaties.

In deze publicatie rapporteert de AFM over een onderzoek naar de bijdrage van houding, gedrag en cultuur aan de kwaliteitsgerichtheid zoals controleteams die ervaren bij de Big 4-accountantsorganisaties.

De AFM ziet kwaliteitsgerichtheid van controleteamleden als een belangrijke voorwaarde voor kwaliteitsverbetering, maar het is geen garantie voor de kwaliteit van wettelijke controles zelf. Andere belangrijke voorwaarden voor kwaliteit van wettelijke controles zijn in dit onderzoek niet onderzocht. In samenhang met de andere onderzoeken van de AFM draagt dit onderzoek bij aan een completer beeld van de sector. Vanaf 2020 wordt kwaliteit van de wettelijke controle opnieuw gemeten bij de OOB-accountantsorganisaties.

Duurzame verbetering van de kwaliteit van de wettelijke controles

Onderzoeken kwaliteit wettelijke controles (2014, 2017)

Voortgang verandertrajecten

- De bijdrage van houding, gedrag en cultuur aan de kwaliteitsgerichtheid van het controleteam (2019)
- Kwaliteit OOB-accountantsorganisaties onderzocht (2017)
- Dashboard 2015 - Verandering en Verbetermaatregelen (2015)

Inrichting van de sector

- Verkenning – Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector (2018)

De accountancysector werkt aan verbetering van de kwaliteit van wettelijke controles.

Om dit te realiseren werken accountantsorganisaties ook aan een cultuur die gericht is op het centraal stellen van het publiek belang in de uitvoering van kwalitatief goede wettelijke controles, zo laten zij weten in dit onderzoek. Veranderingen in houding en gedrag van de externe accountants⁴ en de medewerkers zijn cruciale ingrediënten voor het borgen van de kwaliteitsgerichtheid in de accountantsorganisatie en in het controleteam. De Big 4-accountantsorganisaties hebben verschillende initiatieven ondernomen om kwaliteitsgerichtheid in houding, gedrag en cultuur te bevorderen.

¹ Op de AFM website zijn alle publieke onderzoeksrapporten opgenomen: <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/doelgroepen/accountantsorganisaties/publicaties/rapporten>

² AFM rapport 'Kwaliteit OOB-accountantsorganisaties onderzocht' van 28 juni 2017: <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/nieuws/2017/juni/kwaliteitslag-oob>

³ AFM rapport 'Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector' van 21 november 2018: <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/nieuws/2018/nov/kwetsbaarheden-structuuraccountancysector>.

⁴ Externe accountant is de tekenend accountant voor de wettelijke controle en is vaak ook partner binnen de governancestructuur van de accountantsorganisatie.



De AFM heeft controleteamleden gevraagd naar de bijdrage van houding, gedrag en cultuur aan kwaliteitsgerichtheid van controleteams bij de Big 4-accountantsorganisaties. De respondenten van het onderzoek zijn controleteamleden van 143 geselecteerde wettelijke controles die zijn bevestigd in interviews en met een online survey. Bij dit self-assessment was aandacht voor een breed scala aan factoren, zoals voorbeeldgedrag van externe accountants, werkdruk, tijd voor reflectie en de kritische houding van het controleteam. De uitkomsten van het onderzoek geven een overzicht van wat belangrijk is voor kwaliteitsgerichtheid van het controleteam.

De AFM heeft op basis van de uitkomsten vastgesteld welke factoren prioriteit hebben voor de onderzochte organisaties. Aan de respondenten is gevraagd in welke mate belangrijke factoren voor kwaliteitsgerichtheid worden ingevuld door de accountantsorganisatie. Dit geeft een beeld van de kwaliteitsgerichtheid van controleteams bij de Big 4-accountantsorganisaties. Uit dit beeld blijkt dat de respondenten ervaren dat de Big 4-accountantsorganisaties veel aandacht hebben voor kwaliteitsgerichtheid in de organisatie. Respondenten geven aan dat de inspanningen van de organisatie positieve gevolgen hebben voor het belang dat zij aan kwaliteit hechten. Met de uitkomsten zijn prioriteiten bepaald die een plaats kunnen krijgen in het beleid en de verandertrajecten bij de onderzochte accountantsorganisaties.

Deze publicatie biedt accountantsorganisaties een methode waarmee zij de uitkomsten van het onderzoek kunnen gebruiken om de kwaliteitsgerichtheid van controleteams te bevorderen. De onderzochte accountantsorganisaties kunnen verder aan de slag met hun eigen uitkomsten. Accountantsorganisaties die niet zijn onderzocht kunnen aan de slag met de aangereikte methode. Verbetering van kwaliteitsgerichtheid in houding, gedrag en cultuur leent zich niet voor vinklijstjes. Het doel van de methode is dan ook om accountantsorganisaties te helpen bij het bepalen van prioriteiten. Daarvoor is een stappenplan gemaakt, dat gebruikt kan worden om inzichten uit het onderzoek stap voor stap toe te passen op nieuw of bestaand beleid van de accountantsorganisatie.

Wat is de waarde van het onderzoek voor de toezichtspraktijk? In het onderzoek is de bijdrage van meer dan 20 factoren aan de kwaliteitsgerichtheid van controleteams onderzocht. In totaal zijn van 143 wettelijke controles meer dan 1.000 controleteamleden en 143 externe accountants bevestigd. Het onderzoek geeft zo een breed beeld van de bijdrage van deze factoren aan de kwaliteitsgerichtheid bij de Big 4-accountantsorganisaties. De bijdrage vanuit het perspectief van houding, gedrag en cultuur aan de kwaliteitsgerichtheid is onderzocht met behulp van interviews en een online survey. Beperkingen aan het onderzoek zijn dat respondenten bij het beantwoorden van vragen hun eigen definitie van kwaliteit hebben gebruikt, en dat respondenten sociaal wenselijk kunnen antwoorden. Door de combinatie van verschillende onderzoeksmethoden en een grote onderzoeksgroep is geprobeerd sociaal wenselijke antwoorden te verminderen. De AFM roept de sector op om de inzet van de kwaliteitsgerichte cultuur te continueren en lering te trekken uit de bevindingen van het onderzoek.

Deze publicatie geeft
aanknopingspunten
voor toepassing in de
praktijk



02

Kwaliteitsgerichtheid bij de Big 4- accountantsorganisaties



In dit hoofdstuk worden de uitkomsten gedeeld van de survey en de interviews over de bijdrage van houding, gedrag en cultuur aan kwaliteitsgerichtheid van controleteams bij de Big 4-accountantsorganisaties. Een gedetailleerde beschrijving van het uitgevoerde onderzoek staat in hoofdstuk 4.





2.1 Kwaliteitsgerichtheid heeft veel aandacht binnen de controleteams van de Big 4-accountantsorganisaties

De externe accountants, de managers en de medewerkers geven in het onderzoek veel belang te hechten aan het leveren van kwaliteit¹. In interviews weet men goed te schetsen hoe het bestaansrecht van de accountancy afhankelijk is van vertrouwen, vertrouwen dat alleen kan worden (terug) gewonnen door consistent hoge kwaliteit te leveren. De medewerkers ervaren dat de externe accountants betrokken zijn bij de wettelijke controle doordat zij meedenken over de aanpak, kritische vragen stellen over risico's en benaderbaar zijn voor vragen en opmerkingen.

De respondenten ervaren dat zij in de afgelopen jaren steeds meer tijd en ondersteuning van hun organisatie krijgen om dit ook te kunnen doen. Zij geven in de interviews aan te ervaren dat de veranderprogramma's positieve gevolgen hebben voor de kwaliteitsgerichte cultuur. De organisaties en de controleteams worden als open en veilig ervaren. Daarnaast dragen de organisaties uit te willen leren van gemaakte fouten. De aandacht vanuit de leiding van de organisatie voor het leveren van kwaliteit leidt ertoe dat de externe accountants, de managers en de medewerkers kunnen schetsen wat het belang is van het leveren van kwaliteit.

Respondenten geven aan graag meer tijd en middelen tot hun beschikking te willen hebben om te doen wat zij nodig vinden voor het leveren van kwaliteit. Zij zeggen dat de accountantsorganisatie niet altijd in staat is om hen dit te bieden, of niet altijd op de juiste indicatoren stuurde. De oorzaken zijn vaak te vinden in de deadlines. De medewerkers geven aan dat ze graag meer tijd voor reflectie inbouwen in de controleteams. Ook geven zij aan dat zij vinden dat de afweging tussen snelheid en zorgvuldigheid niet altijd goed wordt gemaakt.

De respondenten geven aan dat de onderzochte accountantsorganisaties in hun ogen goede stappen hebben gezet op het gebied van houding, gedrag en cultuur. De aandacht van de organisatie voor kwaliteitsgerichtheid van de controleteams is volgens de respondenten hoog. Dat zien zij bij de externe accountants en de verantwoordelijken voor de controlepraktijk. Ook zien zij verbeteringen in de aansturing van de organisatie en de interne communicatie. Respondenten geven aan dat de ingezette veranderingen bij hun accountantsorganisatie positieve gevolgen hebben voor de kwaliteitsgerichtheid in het controleteam en in de organisatie.

De verschillen tussen de Big 4-accountantsorganisaties zijn klein.

Dat blijkt uit de uitkomsten van de online survey en uit de interviews bij de Big 4-accountantsorganisaties. De gemiddelden op de vragenlijst liggen dicht bij elkaar. Binnen de accountantsorganisatie zijn wel grote verschillen. Tussen de geselecteerde controles zijn verschillen in aansturing, houding en samenwerking.

Veel aandacht voor
kwaliteitsgerichtheid

¹ De AFM heeft het begrip 'kwaliteit' niet nader omschreven aan de respondenten in de survey of tijdens de interviews. De respondenten hebben op basis van hun eigen invulling van het begrip 'kwaliteit' een antwoord gegeven over het belang dat zij hechten aan kwaliteit.



2.2 Prioriteiten voor beleid en interventies

Uit het onderzoek zijn factoren naar voren gekomen die kwaliteitsgerichtheid van controleteams kunnen verhogen. In dit onderzoek worden factoren belangrijk genoemd voor kwaliteitsgerichtheid als ze 1) een bijdrage leveren aan het belang dat controleteamleden hechten aan het leveren van kwaliteit in het algemeen, of 2) als ze een bijdrage leveren aan het oordeel van controleteamleden over de geleverde kwaliteit van de onderzochte wettelijke controle. Belangrijke factoren waarvan uit de interviews of de survey blijkt dat er verbetering mogelijk is, zijn aanknopingspunten voor de onderzochte organisaties voor beleid of interventies. Voor de factoren die volgens

respondenten al goed zijn ingevuld is het van belang dat zij op het huidige (hoge) niveau blijven. De volledige lijst van factoren die in het onderzoek zijn betrokken, met een uitleg per factor, staat in het volgende hoofdstuk.

De prioriteiten zijn vastgesteld door factoren te kiezen die een redelijke bijdrage leveren aan het belang dat men hecht aan kwaliteit, en het eigen oordeel over de geleverde kwaliteit. Daarna is gekeken naar de invulling van die factoren volgens de respondenten. Factoren met een relatief lage invulling krijgen prioriteit **"Aanpakken"**. Factoren met een goede invulling krijgen prioriteit **"Borgen"**.

Prioriteit	Factoren die bijdragen aan kwaliteitsbelang	Factoren die bijdragen aan eigen oordeel over kwaliteit
<p>Aanpakken Kansrijke factoren om kwaliteitsgerichtheid te verbeteren.</p> <p>De factor draagt bij aan kwaliteitsgerichtheid, maar medewerkers zijn relatief ontevreden over de invulling.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Prestatiemanagement • Facilitering door accountantsorganisatie en de externe accountants (algemeen) • Voorbeeldgedrag eindverantwoordelijken controlepraktijk en externe accountants 	<ul style="list-style-type: none"> • Portfoliomanagement • Staffing van de wettelijke controle • Projectinrichting van de wettelijke controle • Tijd voor reflectie inbouwen • Onderling kritisch aanspreken in werkprocessen • Informatiedeling • Afwegen van snelheid en zorgvuldigheid
<p>Borgen Factoren om te borgen in processen en de voortgang te monitoren.</p> <p>De factor draagt bij aan kwaliteitsgerichtheid, en medewerkers zijn relatief tevreden over de invulling.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Toon aan de top door eindverantwoordelijken controlepraktijk en de externe accountants 	<ul style="list-style-type: none"> • Faciliteren van ontwikkelen van kennis en vaardigheden • Eigenaarschap en verantwoordelijkheid voor het eindresultaat • Communicatie, openheid en veiligheid in de controleteams



Werkdruk komt in de prioriteitenlijst niet voor. De bijdrage van (een te hoge) werkdruk aan kwaliteitsgerichtheid is op grond van de uitkomsten niet groot. Hoewel werkdruk een van de minst scorende factoren in het onderzoek is, geven respondenten aan dat de drukte voorspelbaar is en beperkt blijft tot een overzienbare periode in het jaar (busy season). De respondenten zeggen te weten waar ze voor kiezen en bereiden zich daarop voor als zij bij een Big 4-accountantsorganisatie gaan werken. Slechts een enkeling liet zich in de interviews negatief uit over de werkdruk en de cultuur van het werken van lange dagen. Wel geven medewerkers in opleiding aan dat de combinatie van werken en studeren zwaar is. Hoewel werkdruk volgens deze uitkomsten geen grote belemmering oplevert voor kwaliteitsgerichtheid, kan werkdruk wel een belangrijk thema voor de accountantsorganisaties zijn om andere redenen, zoals werving en het behouden van medewerkers.

2.3 Hoe de externe accountant kwaliteitsgerichtheid stimuleert of belemmert

De medewerkers geven aan dat de meeste externe accountants een sterk inhoudelijke focus hebben. In de controleteams stimuleren de externe accountants de inhoudelijke discussie en de externe accountants worden door de geïnterviewden gerespecteerd om hun inhoudelijke kennis. Volgens respondenten hadden in het verleden de externe accountants met de grootste portefeuille status. Tegenwoordig hebben externe accountants met inhoudelijke kennis, en het vermogen dat over te brengen, de meeste status. De externe accountant draagt bij aan kwaliteitsgerichtheid door kritisch te zijn op de controlecliënt.

De externe accountant is verantwoordelijk voor het inrichten van het werk in de controleteams op een manier die bijdraagt aan het leveren van kwaliteit. Daarbij is aandacht voor de factoren uit dit onderzoek relevant. Uit de interviews blijkt dat de mate waarin de externe accountants hands-on managen verschilt (en bijvoorbeeld sterk afhangt van de omvang van het controleteam). Over het algemeen ligt de dagelijkse leiding bij een manager.

Deze is meer aanwezig bij het controleteam dan de externe accountant. De externe accountants hebben een rol om alle factoren die bijdragen aan kwaliteitsgerichtheid goed te organiseren en te borgen, ook als deze taken (deels) zijn gedelegeerd aan de manager.

De controleteamleden geven aan dat een goede externe accountant uitdaagt en een rol heeft als mentor. Alle externe accountants geven aan regelmatig bij het controleteam aanwezig te zijn. Voor de geïnterviewde managers en medewerkers is dit een herkenbaar beeld. Dit geldt met name voor de managers, maar ook de geïnterviewde junioren ervaren weinig afstand tot de externe accountants.

Externe accountants verschillen in leiderschapsstijl maar vooral de aansluiting met het controleteam is belangrijk. Dit blijkt zowel uit de antwoorden van geïnterviewden als uit de variatie in antwoorden in de survey.

Volgens de respondenten is de aansluiting van de leiderschapsstijl met het controleteam belangrijk. Om meer inzicht te krijgen in de bijdrage van leiderschapsstijlen zijn in de survey drie leiderschapsstijlen onderzocht.

1. Een participatieve leiderschapsstijl is gericht op samenwerking binnen het controleteam. Uit het onderzoek blijkt dat deze stijl redelijk bijdraagt aan kwaliteitsgerichtheid van het controleteam.
2. Een transformationele leiderschapsstijl is gericht op het benadrukken van het teamdoel kwaliteit te leveren, en deze stijl hangt volgens de uitkomsten ook redelijk samen met kwaliteitsgerichtheid van het controleteam.
3. Een autocratische leiderschapsstijl wordt gekenmerkt door eindverantwoordelijkheid van de externe accountant. Uit het onderzoek blijkt dat het voor kwaliteitsgerichtheid van het controleteam geen verschil maakt of een externe accountant een autocratische stijl heeft.

De geïnterviewden geven aan dat de in hun ogen 'meer ouderwetse' externe accountants worden gekenmerkt door een autocratische leiderschapsstijl, en dat de 'moderne' externe accountants veel meer in dialoog gaan met het controleteam.

03

Aan de slag met kwaliteitsgerichtheid van controleteams



Wat draagt eraan bij dat controleteamleden kwaliteitsgericht werken? Wat kenmerkt een controle waarover teamleden een positief oordeel hebben? En hoe zet een accountantsorganisatie deze inzichten in om grip te krijgen en te houden op de kwaliteitsgerichtheid van de controleteams? Uit het onderzoek blijkt welke factoren belangrijk zijn voor het krijgen van grip op de kwaliteitsgerichtheid van de controleteams. In dit hoofdstuk worden alle factoren toegelicht.





Accountantsorganisaties kunnen prioriteiten stellen door de uitkomsten van dit onderzoek te combineren met hun eigen inzicht in hoe goed deze factoren worden ingevuld. Deze prioriteiten kunnen worden ingezet bij aanpassing van bestaand beleid of ontwikkeling van nieuw beleid. Stappen 1 en 2 van deze aanpak zijn ook gebruikt voor het bepalen van de prioriteiten voor de onderzochte accountantsorganisaties. Deze prioriteiten staan genoemd in het vorige hoofdstuk.

3.1 Wat is belangrijk voor kwaliteitsgerichtheid van controleteams

De kwaliteitsgerichtheid van een controleteam is in dit onderzoek uitgesplitst naar 1) het belang dat teamleden hechten aan het leveren van kwaliteit en 2) het oordeel dat teamleden geven over de geselecteerde wettelijke controle. De respondenten hebben dat steeds voor zichzelf maar ook voor hun collega's bepaald. Voor het bepalen van de bijdrage heeft de AFM de uitkomsten uit de survey en de interviews gebruikt.

De beleidsfactoren, zoals portfoliomanagement en prestatie management, dragen vooral bij aan het belang dat respondenten hechten aan het leveren van kwaliteit. De inrichting van de werkprocessen, de kritische houding in werkprocessen en de samenwerking dragen veel bij aan het eigen oordeel over de geleverde kwaliteit in de geselecteerde controle.

De factoren waarover geen surveyvragen zijn gesteld, zijn beoordeeld op basis van de interviews. Deze factoren zijn gemarkeerd met een *.

De respondenten hebben de kwaliteitsgerichtheid van controleteams steeds voor zichzelf maar ook voor hun collega's bepaald



Wat is belangrijk voor kwaliteitsgerichtheid van controleteams?

1/3

Factor	Bijdrage aan kwaliteitsbelang	Bijdrage aan eigen oordeel over kwaliteit
Beleid		
Portfoliomanagement* . Het proces van accepteren en continueren van controlecliënten en controleopdrachten, om er zorg voor te dragen dat de strategische ambities van de accountantsorganisatie passen bij de beschikbare capaciteit en competenties.	Redelijk tot hoog	Laag tot redelijk
Prestatiemanagement . Het vertalen van de strategie van de accountantsorganisatie naar meetbare verwachtingen voor externe accountants, managers en medewerkers. Aan prestaties zijn beloning en waardering verbonden.	Redelijk	Laag
Facilitering (algemeen) . Het ter beschikking stellen van middelen, zoals IT, opleidingen en kantoorruimte. In het onderzoek is gevraagd naar facilitering in het algemeen door de accountantsorganisatie en de externe accountants.	Laag tot redelijk	Laag
Facilitering (bekendheid standaarden en gedrag) . De accountantsorganisatie draagt (mede) zorg voor ontwikkeling van medewerkers.	Laag tot redelijk	Laag tot redelijk
Bestuur en leiderschap van de accountantsorganisatie		
Toon aan de top . Alle uitingen van hiërarchisch hooggeplaatsten in de accountantsorganisatie. In hun uitingen geven het bestuur en de externe accountants aan wat zij belangrijk vinden.	Laag tot redelijk	Laag
Voorbeeldgedrag . Al het gedrag van hiërarchisch hooggeplaatsten in de accountantsorganisatie. In hun gedrag geven het bestuur en de externe accountants aan wat zij belangrijk vinden.	Laag tot redelijk	Laag
Leren van fouten . De open omgang met gemaakte fouten en de wil van de accountantsorganisatie om van fouten te leren.	Laag tot redelijk	Laag tot redelijk



Wat is belangrijk voor kwaliteitsgerichtheid van controleteams?

2/3

Factor	Bijdrage aan kwaliteitsbelang	Bijdrage aan eigen oordeel over kwaliteit
Leiderschap van de verantwoordelijk externe accountant		
Betrokkenheid. Is de externe accountant voldoende betrokken bij de wettelijke controle.	Geen tot laag	Laag
Tijdsbesteding. Besteedt de externe accountant voldoende tijd aan de wettelijke controle.	Laag	Redelijk
De uitvoering: algemeen		
Staffing*. De inzet van medewerkers met de benodigde kennis en vaardigheden, op het goede moment, en met voldoende tijd voor het uitvoeren van hun werkzaamheden.	Laag tot redelijk	Redelijk tot hoog
Werkdruk. Werkdruk is de subjectieve ervaring van stress bij de uitvoering van het werk als gevolg van bijvoorbeeld onvoldoende kennis, vaardigheden, middelen of tijd.	Geen bijdrage	Laag tot redelijk
Projectinrichting*. De inrichting van de werkprocessen. De projectinrichting is de manier waarop de werkprocessen zijn georganiseerd, voorbereid, gepland, uitgevoerd en afgerond.	Laag tot redelijk	Redelijk tot hoog
De uitvoering: kritische houding in werkprocessen		
Informatiedeling. Controleteamleden kregen tijdig de informatie die zij nodig hadden.	Geen tot laag	Redelijk tot hoog
Informatievergaring. Controleteamleden waren kritisch op de door de cliënt geleverde informatie.	Redelijk	Redelijk tot hoog
Aanspreken. Controleteamleden spraken elkaar aan als men te snel tevreden was met de door de cliënt geleverde informatie.	Laag	Redelijk



Wat is belangrijk voor kwaliteitsgerichtheid van controleteams?

3/3

Factor	Bijdrage aan kwaliteitsbelang	Bijdrage aan eigen oordeel over kwaliteit
De uitvoering: kritische houding in werkprocessen		
Informatieverwerking. Controleteamleden verkozen zorgvuldigheid boven snelheid.	Laag tot redelijk	Redelijk tot hoog
Reflectie. Er was tijd ingebouwd voor reflectie op de aanpak en uitvoering van de controle.	Laag	Redelijk tot hoog
De uitvoering: samenwerking		
Communicatie. Algemene tevredenheid over de communicatie in het controleteam.	Laag tot redelijk	Redelijk tot hoog
Openheid en veiligheid. De vrijheid om alternatieve standpunten te bespreken, tegen de heersende gedachte in te gaan en fouten toe te geven.	Laag tot redelijk	Redelijk tot hoog
Eigenaarschap. Verantwoordelijkheid voor de eigen taak en algehele kwaliteit van de wettelijke controle.	Laag tot redelijk	Redelijk tot hoog
Afhankelijkheid. De mate waarin samenwerking bepalend was voor kwaliteit van de wettelijke controle.	Laag tot redelijk	Redelijk

Zijn factoren die weinig bijdragen niet belangrijk? Voor alle geselecteerde factoren geldt dat uit de literatuur of de toezichtspraktijk blijkt dat zij belangrijk zijn, en daarom zijn zij ook gekozen voor dit onderzoek. Dat zij in dit onderzoek geen grote bijdrage leveren aan kwaliteitsgerichtheid van de controleteams is een gevolg van de inrichting van het werk, de huidige stand van zaken bij de onderzochte accountantsorganisaties en de definitie van kwaliteitsgerichtheid van de controleteams.



3.2 Vier stappen, één methode voor toepassing in de praktijk

Om de inzichten uit het onderzoek toe te passen in de praktijk heeft de AFM een methode ontwikkeld. De vier stappen van deze methode helpen accountantsorganisaties met inventariseren en aanpakken van belangrijke factoren voor kwaliteitsgerichtheid, op een manier die aansluit bij de specifieke behoeften van de eigen organisatie. Deze methode is gebaseerd op de kwaliteitscirkel die de AFM ook toepast in de beoordeling van de verbetermaatregelen die de accountantsorganisaties nemen om de kwaliteit van de wettelijke controles te borgen. De cirkel bestaat uit vier stappen: plan, do, check, act. Door deze cirkel gestructureerd te doorlopen en te herhalen vindt ook continu reflectie plaats op het realiseren van de doelstellingen en de bijdrage aan de kwaliteitsgerichtheid. De methode geeft aanwijzingen en inzichten, maar is geen afvinklijst. Toepassing van het stappenplan is dan ook geen garantie voor succes. Het doel is om beleidsmakers en leidinggevenden met deze methode te ondersteunen bij het gestructureerd verbeteren van de kwaliteitsgerichtheid van controleteams. Deze structuur helpt ook bij het voeren van het gesprek over houding, gedrag en cultuur met elkaar.

De methode bestaat uit vier stappen, die in de figuur hiernaast schematisch staan weergegeven.

Stap 1 Inventariseren

Welke onderwerpen zijn belangrijk voor kwaliteitsgerichtheid?

Welke onderwerpen geven ruimte voor verbetering?

Stap 2 Prioriteren

Welke onderwerpen moeten worden aangepakt?

Welke onderwerpen moeten worden geborgd?



Stap 4 Leren

Wat is het effect van de aanpassingen?

Reflecteren met elkaar en met de toezichthouder

Stap 3 Organiseren

Welke beleidsterreinen raakt het onderwerp?

Welke aanpassingen zijn nodig?



De uitkomsten van alle stappen kunnen worden vastgelegd op deze poster.

Download de poster hier



Stap 1: Inventariseren			Stap 2: Prioriteren		Stap 3: Organiseren		Stap 4: Leren
Onderwerp	Dit onderwerp is belangrijk voor	Omvang van de bijdrage: Laag, Redelijk, Hoog	Huidige invulling: Goed, Redelijk, Slecht	Prioriteit: Aanpakken of Borgen	Beleidsreïnen waarop het onderwerp van toepassing is	Aanpassingen en interventies	Monitoren, reflecteren en opvolgen
Beleid							
Portfoliomanagement	Kwaliteitsbelang	Redelijk tot hoog					
	Eigen oordeel kwaliteit	Laag tot redelijk					
Prestatiemanagement	Kwaliteitsbelang	Redelijk					
Facilitering (algemeen)	Kwaliteitsbelang	Laag tot redelijk					
Facilitering (bekendheid standaarden en gedrag)	Kwaliteitsbelang	Laag tot redelijk					
	Eigen oordeel kwaliteit	Laag tot redelijk					
Bestuur en leiderschap van de accountsorganisatie							
Toon aan de top	Kwaliteitsbelang	Laag tot redelijk					
Voorbeeldgedrag	Kwaliteitsbelang	Laag tot redelijk					
Leren van fouten	Kwaliteitsbelang	Laag tot redelijk					
	Eigen oordeel kwaliteit	Laag tot redelijk					
Leiderschap van de verantwoordelijke partner							
Tijdbesteding	Eigen oordeel kwaliteit	Redelijk					
Het controleproces: algemeen							
Staffing	Kwaliteitsbelang	Laag tot redelijk					
	Eigen oordeel kwaliteit	Redelijk tot hoog					
Werkdruk	Eigen oordeel kwaliteit	Laag tot redelijk					
Projectinrichting	Kwaliteitsbelang	Laag tot redelijk					
	Eigen oordeel kwaliteit	Redelijk tot hoog					
Het controleproces: kritische houding in werkprocessen							
Informatiedeling	Eigen oordeel kwaliteit	Redelijk tot hoog					
Informatievergaring	Kwaliteitsbelang	Redelijk					
	Eigen oordeel kwaliteit	Redelijk tot hoog					
Aanspreken	Eigen oordeel kwaliteit	Redelijk					
Informatieverwerking	Kwaliteitsbelang	Laag tot redelijk					
	Eigen oordeel kwaliteit	Redelijk tot hoog					
Reflectie	Eigen oordeel kwaliteit	Redelijk tot hoog					
Het controleproces: samenwerking							
Communicatie	Kwaliteitsbelang	Laag tot redelijk					
	Eigen oordeel kwaliteit	Redelijk tot hoog					
Openheid en veiligheid	Kwaliteitsbelang	Laag tot redelijk					
	Eigen oordeel kwaliteit	Redelijk tot hoog					
Eigenaarschap	Kwaliteitsbelang	Laag tot redelijk					
	Eigen oordeel kwaliteit	Redelijk tot hoog					
Afhankelijkheid	Kwaliteitsbelang	Laag tot redelijk					
	Eigen oordeel kwaliteit	Redelijk					



Stap 1: Inventariseren

De eerste stap is om te inventariseren welke factoren het meest kansrijk zijn voor verbetering. Op de poster staan daarom alle factoren opgesomd met daarbij de inzichten uit het onderzoek: hun bijdrage aan het belang dat teamleden hechten aan kwaliteit, en aan het eigen oordeel over de wettelijke controle. Bij al deze factoren geeft de accountantsorganisatie aan hoe goed deze factoren worden ingevuld. Om die inschatting te maken kan de organisatie allerlei methoden inzetten. Een organisatie kan er voor kiezen om vragenlijsten, interviews of focusgroepen te gebruiken om inzicht te krijgen in de goede of minder goede invulling van elk factor. De huidige invulling kan worden gekwalificeerd als (relatief) slecht, redelijk of goed. Deze invulling kan op de poster worden vastgelegd.

Stap 2: Prioriteren

In de tweede stap wordt per factor de prioriteitsscore bepaald (zie tabel). De factoren met de grootste bijdrage en de laagste invulling krijgen de hoogste prioriteit: Aanpakken. Factoren die al goed zijn ingevuld worden gevolgd, zodat de goede invulling wordt bewaakt: Borgen. Als een factor weinig bijdraagt, dan krijgt het de laagste prioriteit. Op de poster staat een tabel die gebruikt kan worden als richtlijn voor de combinatie van de bijdrage en de invulling tot een prioriteitsscore. Van een organisatie wordt verwacht dat zij uiteindelijk de prioriteiten (gemotiveerd) bepalen. Op de poster staan geen factoren waarvan de bijdrage aan het kwaliteitsbelang of het eigen oordeel over de wettelijke controle te laag is.

Stap 3: Organiseren

In de derde stap wordt bepaald op welke beleidsterreinen de geprioriteerde factoren van toepassing zijn. Om welke beleidsterreinen en interventies het precies gaat, is verschillend per accountantsorganisatie en per factor. Kwaliteitsgerichtheid kan bijvoorbeeld worden gestimuleerd in het promotiebeleid, het kwaliteitsbeleid of in de interne communicatie. Waarschijnlijk vraagt

een structurele verbetering om aanpassingen op meerdere terreinen. De poster biedt ruimte voor een bondige vastlegging van de beleidsterreinen en de aanpassingen die de organisatie wil doorvoeren. Aanpassingen hoeven niet altijd meer regels of checklists te betekenen. Een organisatie kan er ook voor kiezen om regels met averechtse effecten te schrappen.

Stap 4: Leren

Als de aanpassingen zijn doorgevoerd en de interventies zijn afgerond, begint de vierde stap. Door de gevolgen van de aanpassingen en interventies te monitoren kan de accountantsorganisatie leren. Daarvoor kunnen dezelfde instrumenten worden ingezet die in de inventarisatie zijn gebruikt, zoals vragenlijsten of interviews. De organisatie kan intern of samen met de toezichthouder reflecteren op de effectiviteit van de gemaakte aanpassingen en interventies. Deze stap leidt tot nieuwe inzichten, en een nieuw uitgangspunt voor herhaling van het stappenplan.

Tabel: prioriteren

Huidige invulling	Omvang van de bijdrage	
	Redelijk	Hoog
Slecht tot redelijk	Prioriteit 1: Aanpakken of prioriteit 2: Borgen	Prioriteit 1: Aanpakken
Redelijk tot goed	Prioriteit 2: Borgen	Prioriteit 2: Borgen



04

Verantwoording



De inzichten in deze publicatie zijn gebaseerd op toegepast onderzoek uitgevoerd bij Big 4-accountantsorganisaties. Hoe dat onderzoek is uitgevoerd en welke keuzes er zijn gemaakt bij het ontwerp staat in dit hoofdstuk beschreven.





4.1 Achtergrond van het onderzoek

Hoe past dit onderzoek in het toezicht van de AFM? Het toezicht op accountantsorganisaties bestaat onder meer uit het periodiek meten van de kwaliteit van wettelijke controles en uit het aanjagen van verbetermaatregelen om de kwaliteit van de wettelijke controles duurzaam te verhogen. Het onderzoek beschreven in deze rapportage sluit aan op het aanjagen van het invoeren van verbetermaatregelen. Dit onderzoek geeft de AFM en de accountantsorganisaties inzicht in factoren die bijdragen aan kwaliteitsgerichtheid. Veranderingen in houding, gedrag en cultuur zijn voorwaardelijk voor het beklijven van ingezette veranderingen. Ook geeft inzicht in houding, gedrag en cultuur vroege signalen over het succes van de veranderprogramma's van de accountantsorganisaties.

4.2 Onderzoeksaanpak

De elementen zijn geselecteerd op basis van relevante managementliteratuur en wetenschappelijke artikelen. De factoren komen uit bronnen over organisatiekunde^{1,2,3}, HRM^{4,5}, leiderschap⁶ en leren van fouten⁷. Organisatiecultuur is een patroon van gedeelde aannamen binnen accountantsorganisaties die door de groep geleerd zijn bij het oplossen van problemen. Deze oplossingen stellen organisaties in staat om zich aan te passen aan externe ontwikkelingen of zich beter te organiseren, en hebben zich in de praktijk voldoende bewezen om geleerd te worden aan leden van de groep⁸. Dit groepsleren hoeft niet altijd functioneel te zijn voor de doelen van de organisatie. Bovendien kennen structuur, gedrag en organisatiecultuur een complexe wisselwerking. Vanuit dit perspectief vraagt kwaliteitsverbetering in de accountancysector om integrale veranderingen. Hierbij wordt gekeken naar

zowel structuurkenmerken en processen als naar de interactie met houding, gedrag en cultuur bij accountantsorganisaties⁹.

Voor het onderzoek zijn 143 wettelijke controles geselecteerd. Alle medewerkers en externe accountants die meer dan 10 uur op een wettelijke controle hebben geschreven waren in scope van het onderzoek. Iedereen die had bijgedragen aan meer dan één geselecteerde controle werd toegewezen aan de controle met de minste controleteamleden. De AFM heeft de selectie van de wettelijke controles verricht op basis van de door accountantsorganisaties aangeleverde informatie. Alle wettelijke controles over boekjaren 2017 waren in scope waarvan eind maart 2018 de werkzaamheden van het controleteam waren afgerond. Bij de selectie is rekening gehouden met de volgende factoren:

1. Wettelijke controles waar de externe accountant niet de functie partner had (bijvoorbeeld non-equity partners, directors) zijn niet geselecteerd.
2. We hebben een selectie gemaakt van grote en kleine wettelijke controles door de wettelijke controles te verdelen in een omvang (in uren) groter en kleiner dan de mediaan en vervolgens uit beide groepen evenveel wettelijke controles te selecteren.
3. We hebben een selectie gemaakt van externe accountants met minder en meer ervaring. Hiervoor hebben wij de wettelijke controles verdeeld aan de hand van de mediaan van de functieverblijfstijd van de externe accountant. Vervolgens is een gelijk aantal uit beide groepen geselecteerd.
4. Ten slotte hebben wij een selectie gemaakt van eerstejaarscontroles en controles die al langer een controleopdracht is voor de accountantsorganisatie.

¹ Keuning en Wolters (2007), "Structuur doorzien".

² Ryan en Deci (2000) "Self-Determination Theory and the Facilitation of Intrinsic Motivation, Social Development, and Well-Being."

³ De Waal (2003), "Prestatiegericht gedrag".

⁴ Boxall en Purcell (2015), "Strategy and human resource management".

⁵ Kluijtmans (2017), "Leerboek HRM".

⁶ Voor een verantwoording van de leiderschapsstijlen, zie Chan et al, (2012), Schuh en Zhang (2013), Den Hartog et al. (2004), Bouma en Emans (2005).

⁷ AFM (2017), "Leren van fouten: op weg naar een open foutcultuur, inzichten vanuit onderzoek in de handelsketen".

⁸ E. H. Schein (1985), "Organizational Culture and Leadership".

⁹ Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (2014), "In het publiek belang, maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole".



Het onderzoek bestond uit deskresearch, een online survey en interviews.

Door de combinatie van de verschillende methoden vergroten we de betrouwbaarheid van uitspraken in dit onderzoek. De gebruikte methoden zijn:

- **Deskresearch.** Voor het deskresearch is gebruik gemaakt van relevante documenten over prestatie management, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en het verandertraject bij de accountantsorganisaties. Deze documenten zijn betrokken bij het ontwerp van de online survey en de interviewleidraad.
- **Online survey.** De survey is ontwikkeld door de AFM, en de vragen zijn afgestemd met de accountantsorganisaties. De survey is vooraf beschikbaar gesteld aan de accountantsorganisaties, maar niet verspreid onder de onderzoekspopulatie. De vragen in de survey zijn deels gebaseerd op bestaande onderzoeksinstrumenten¹, en deels specifiek voor dit onderzoek geformuleerd. In totaal hebben 1.505 mensen de survey ontvangen, en is de survey door 1.163 mensen ingevuld.
- **Interviews op locatie.** De interviews zijn gevoerd door twee toezicht-houders van de AFM. Het waren semigestructureerde interviews op basis van een interviewleidraad die dezelfde inhoudelijke opzet volgde als de survey. Alle interviews werden gevoerd op locaties van de accountantsorganisaties en duurden maximaal 1,5 uur. De externe accountants werden altijd individueel geïnterviewd, en de medewerkers werden soms individueel en soms in kleine groepen van ongeveer gelijke functieniveaus geïnterviewd. Voor de interviews hebben wij van 20 wettelijke controles de externe accountants, en 60 medewerkers gesproken. Op basis van de interviews zijn 1.078 observaties vastgelegd.
- **Afsluitend gesprek met vertegenwoordigers van de accountantsorganisatie.** Ten slotte zijn de uitkomsten van de survey en de interviews gedeeld in een afsluitend gesprek met vertegenwoordigers van de accountantsorganisaties. Aan hen is gevraagd te reflecteren op de uitkomsten. Het doel van deze gesprekken was om de uitkomsten te toetsen en te verrijken. Een bijkomend doel was om de accountantsorganisaties aan te zetten tot het benutten van de uitkomsten voor hun eigen interventies. Deze reflecties zijn verwerkt in de organisatiespecifieke rapportages.

De resultaten van de onderzoeksmethoden zijn samengebracht in een observatiedatabase, waarin individuele observaties ongeacht hun herkomst werden toegewezen aan onderzoeksfactoren.

Voor de uitkomsten zijn de functieniveaus binnen een accountantsorganisatie toegewezen aan de generieke categorieën. Deze categorieën waren (1) medewerker, (2) manager, (3) non-equity partner, en (4) equity partner. Het gebruik van deze generieke categorieën maakt vergelijking tussen de accountantsorganisaties mogelijk.

In het onderzoek wordt gebruik gemaakt van correlaties voor het berekenen van de bijdrage van een factor aan kwaliteitsgerichtheid. De scores op de verschillende factoren zijn steeds gecorreleerd met het belang dat men hecht aan het leveren van kwaliteit en met het eigen oordeel over de geleverde kwaliteit in de geselecteerde controle. Deze statistische bijdrage van de factor is berekend op het niveau van de wettelijke controle. De richting van de samenhang (een positieve of een negatieve correlatie) maakt hierbij niet uit. Voor deze classificatie is gebruik gemaakt van Cohen's richtlijnen². Deze kwantitatieve uitkomsten zijn voor de duiding van de resultaten altijd gecombineerd met de interviewuitkomsten.

Omvang Pearson's correlatie (r)	Interpretatie
$ r < 0,1$	Geen bijdrage
$0,1 < r < 0,3$	Lage bijdrage
$0,3 < r < 0,5$	Redelijke bijdrage
$ r > 0,5$	Grote bijdrage

¹ Na afloop heeft de AFM statistisch bevestigd dat de gebruikte bestaande schalen voor leiderschapsstijlen voldoen aan de voorwaarden voor interne validiteit. Voor de gebruikte schalen geldt dat Cronbach's alfa in alle gevallen hoog was (Participatief leiderschap: 0,91, Transformationeel leiderschap: 0,92 en Autocratisch leiderschap: 0,82)

² Cohen (1992), 'A power primer'.



4.3 Beperkingen aan het onderzoek

Het onderzoek geeft een beeld van de stand van zaken bij de Big 4-accountantsorganisaties. Het onderzoek geeft geen algemeen beeld over de stand van zaken in de gehele sector.

In het onderzoek hebben we geen definitie van kwaliteit gehanteerd.

De respondenten hanteren bij het beantwoorden van vragen hun eigen definitie van kwaliteitsgerichtheid, die niet noodzakelijk overeenkomt met die van de toezichthouder of de maatschappij. Een mogelijke beperking aan het onderzoek is dat respondenten in hun antwoorden op vragen waarin zij zelf de kwaliteitsgerichtheid beoordelen, een verschillende definitie hebben gebruikt.

Het onderzoek is gebaseerd op de hypothese dat een kwaliteitsgerichte cultuur, binnen de accountantsorganisatie en binnen de controleteams, een effect heeft op de kwaliteit van wettelijke controles. Echter, in dit onderzoek is de kwaliteit van wettelijke controles niet onderzocht. Ook is geen relatie gelegd met de eventueel door de accountantsorganisaties gemeten kwaliteit van de wettelijke controle. De samenhang tussen kwaliteitsgerichte cultuur en de kwaliteit van wettelijke controles is niet gekwantificeerd. Kwaliteitsgerichtheid is een noodzakelijk ingrediënt voor het leveren van kwaliteit. Kwaliteitsgerichtheid alleen is echter niet voldoende. Andere factoren die invloed hebben op de kwaliteit van wettelijke controles zijn hier niet onderzocht.

De belangrijkste overweging bij de keuze voor de onderzoeksopzet en dit rapport is de toepasbaarheid van de resultaten voor de onderzochte accountantsorganisaties. Daartoe is met verschillende onderzoeksmethoden gezocht naar de samenhang tussen een kwaliteitsgerichte cultuur en relevante factoren voor het eigen oordeel over de kwaliteitsgerichtheid in controleteams. Deze samenhang is gekwantificeerd met correlaties en verder onderbouwd met kwalitatief onderzoek. Om van oorzakelijke relaties te spreken is meer onderzoek nodig.

De uitkomsten van dit onderzoek leiden niet tot conclusies, bijvoorbeeld in de vorm van scores. De uitkomsten geven geen aanleiding tot een constatering van overtredingen en handhaving. De AFM gaat in gesprek met de accountantsorganisaties op basis van de uitkomsten van het onderzoek.

Respondenten geven mogelijk sociaal wenselijke antwoorden in de survey of in de interviews. Hoewel sociaal wenselijke antwoorden niet helemaal te vermijden zijn, geeft de combinatie van de verschillende onderzoeksmethoden meer betrouwbaarheid dan een survey of interview alleen. Uit de reflecties naar aanleiding van de afsluitende gesprekken met vertegenwoordigers van de accountantsorganisaties weten we dat zij sommige factoren zelf ook hebben onderzocht. Voor deze uitkomsten geldt volgens de vertegenwoordigers dat zij hetzelfde patroon laten zien.



Heeft u vragen of opmerkingen over dit rapport?

Stuur een email naar gedragcultuur@afm.nl



Autoriteit Financiële markten

Vijzelgracht 50, 1017 HS Amsterdam

Telefoon

020 797 2000

www.afm.nl →

Volg ons:



© Copyright AFM 2019
alle rechten voorbehouden