



Instellingsspecifieke conclusies en bevindingen

Behorende bij [rapport 'Kwaliteit OOB-accountantsorganisaties onderzocht'](#)

Inhoudsopgave

1.	Inleiding	3
2.	Deloitte Accountants B.V. (Deloitte)	4
2.1	Achtergrondinformatie	4
2.2	Uitkomsten per pijler	4
2.3	Uitkomsten per wettelijke controle	5
3.	Ernst & Young Accountants LLP (EY)	10
3.1	Achtergrondinformatie	10
3.2	Uitkomsten per pijler	10
3.3	Uitkomsten per wettelijke controle	10
4.	KPMG Accountants N.V. (KPMG)	21
4.1	Achtergrondinformatie	21
4.2	Uitkomsten per pijler	21
4.3	Uitkomsten per wettelijke controle	22
5.	PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (PwC)	31
5.1	Achtergrondinformatie	31
5.2	Uitkomsten per pijler	31
5.3	Uitkomsten per wettelijke controle	32
6.	Accon avm controlepraktijk B.V. (Accon)	38
6.1	Achtergrondinformatie	38
6.2	Uitkomsten per pijler	38
7.	BDO Audit & Assurance B.V. (BDO)	39
7.1	Achtergrondinformatie	39
7.2	Uitkomsten per pijler	39
8.	Baker Tilly Berk N.V. (BTB)	40
8.1	Achtergrondinformatie	40
8.2	Uitkomsten per pijler	40
9.	Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V. (Mazars)	41
9.1	Achtergrondinformatie	41
9.2	Uitkomsten per pijler	41

[Deel 1: Rapport 'Kwaliteit OOB-accountantsorganisaties onderzocht'](#)

[Deel 3: Bijlagen](#)

1. Inleiding

Hierna zijn de voornaamste conclusies en bevindingen per onderzochte OOB-accountantsorganisatie weergegeven. Deze zijn opgenomen op alfabetische volgorde van Big 4-accountantsorganisaties en daarna de overige OOB-accountantsorganisaties. De reacties van deze OOB-accountantsorganisaties zijn te vinden op de website van de AFM.¹

¹ Zie de [website van de AFM](#).

2. Deloitte Accountants B.V. (Deloitte)

2.1 Achtergrondinformatie

In onderstaande tabel zijn enkele kenmerken en kengetallen van Deloitte weergegeven.²

1	Aantal dagelijkse beleidsbepalers	4
2	Aantal leden rvc	4 onafhankelijke leden
3	Aantal wettelijke controles	124 bij OOB-controlecliënten en 2.013 bij niet-OOB controlecliënten
4	Aantal OKB's bij niet-OOB's ³	1.085
5	Aantal IKO's	69
6	Totaal in rekening gebrachte vergoedingen bij controlecliënten	€ 118 miljoen
7	Totale omzet Deloitte Accountants B.V.	€ 203 miljoen
8	Totale omzet Coöperatief Deloitte U.A.	€ 785 miljoen

De reactie van Deloitte is te vinden op de website van de AFM.⁴

2.2 Uitkomsten per pijler

Beheersing			Gedrag en cultuur					Intern toezicht	
In control cyclus	Oorzaken-analyses	Cultuur-onderzoek	Stip aan de horizon	Kwaliteits-gerichte cultuur	Toon aan de top	HR-medewerkers	HR-partners	Voortvarendheid rvc	Functioneren rvc
Bijna conform verwachting	Bijna conform verwachting	Achterblijvend op verwachting	Bijna conform verwachting	Bijna conform verwachting	Bijna conform verwachting	Conform verwachting	Conform verwachting	Conform verwachting	Bijna conform verwachting

² De informatie in de regels 1, 2 en 5 is ontleend aan het transparantieverlag 2015-2016. De informatie in de regels 3, 4, 6 en 7 is ontleend aan de AFM Monitor Accountantsorganisaties 2016. Hierin heeft Deloitte informatie verstrekt aan de AFM over haar meest recent afgesloten boekjaar, namelijk het boekjaar met balansdatum 31 mei 2016. De informatie in regel 8 is ontleend aan de jaarrekening 2015/2016 van Coöperatief Deloitte U.A.

³ De informatie in regel 4 heeft geen betrekking op wettelijke controles bij OOB's, omdat bij wettelijke controles bij OOB's een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht is (artikel 18 Bta).

⁴ Zie [reactie Deloitte](#).

2.3 Uitkomsten per wettelijke controle

Op basis van de bevindingen zoals hieronder beschreven heeft de AFM geconcludeerd dat in drie van de acht onderzochte wettelijke controles de desbetreffende externe accountant zijn oordeel over de jaarrekening onvoldoende heeft onderbouwd. Deze externe accountants hebben voor afgifte van hun controleverklaring namelijk onvoldoende werkzaamheden verricht om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over belangrijke en materiële posten en onderwerpen in de betreffende jaarrekeningen. De kwaliteitswaarborgen van Deloitte op de wettelijke controles die door de desbetreffende externe accountants zijn uitgevoerd, hebben de bevindingen van de AFM niet tijdig voorkomen of gedetecteerd.

In het onderzoek heeft de AFM onderdelen van de volgende wettelijke controles beoordeeld.

Controle- cliënt	AFM conclusie	Marktsegment	Boekjaar	OKB	Intern kwaliteits- onderzoek	Eerstejaars- of laatstejaars- controle
A	'voldoende'	OOB	2014	Ja	Ja	N.v.t.
B	'voldoende'	OOB	2015	Ja	Nee	N.v.t.
C	'voldoende'	OOB	2015	Ja	Nee	Eerstejaars
D	'voldoende'	Grote niet-OOB	2014	Ja	Ja	N.v.t.
E	'onvoldoende'	(Semi-)publieke instelling	2014	Ja	Nee	N.v.t.
F	'onvoldoende'	(Semi-)publieke instelling	2015	Ja	Nee	N.v.t.
G	'onvoldoende'	Overige niet- OOB	2014	Ja	Ja	Laatstejaars
H	'voldoende'	Overige niet- OOB	2015	Nee	Nee	N.v.t.

Controlecliënt E

Controlecliënt E is een gemeente.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de rechtmatigheid van de aanbestedingen van E en over de waardering van de grondexploitaties.

Rechtmatigheid aanbestedingen

De externe accountant heeft ten aanzien van de rechtmatigheid van de aanbestedingen (conform Europese richtlijnen) ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het kennisnemen

van de door E uitgevoerde werkzaamheden en conclusies en het daarbij opnemen van zijn eigen conclusie. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen of de aanbestedingen rechtmatig tot stand zijn gekomen. De externe accountant heeft uitsluitend kennisgenomen van de door E uitgevoerde werkzaamheden en conclusies;
- voldoende werkzaamheden te verrichten om de betrouwbaarheid vast te stellen van de van E ontvangen overzichten.

Waardering grondexploitaties

De externe accountant heeft ten aanzien van de waardering van de grondexploitaties ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. De werkzaamheden bestonden met name uit het uitvoeren van werkzaamheden op de aan- en verkopen van gronden en het gebruik maken van de werkzaamheden van een waarderingsdeskundige voor de beoordeling van de plausibiliteit van veronderstellingen in de berekening van de waardering van grondexploitaties. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- te evalueren of de werkzaamheden van de waarderingsdeskundige adequaat zijn voor de doeleinden van zijn controle. Zo heeft de externe accountant bijvoorbeeld nagelaten de aard en reikwijdte van de werkzaamheden van de waarderingsdeskundige vast te stellen;
- de bevindingen van de waarderingsdeskundige voldoende te evalueren en op te volgen;
- werkzaamheden uit te voeren op de grondexploitaties die geen onderdeel uitmaakten van de werkzaamheden van de waarderingsdeskundige;
- voldoende werkzaamheden uit te voeren op de verliesvoorziening voor de in exploitatie genomen gronden.

Controlecliënt F

Controlecliënt F is een onderneming actief in de recyclingindustrie.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het voorkomen, de nauwkeurigheid en over de volledigheid van de omzet uit recycling en over de volledigheid van de omzet uit de verkoop van de stoom en stroom.

Voorkomen, nauwkeurigheid en volledigheid omzet uit recycling

De externe accountant heeft ten aanzien van het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet uit recycling ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en

gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het beoordelen van de logische toegangsbeveiliging en application controls, het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, het aansluiten van overzichten uit het operationele systeem met de overzichten uit de financiële administratie, het vaststellen van de ijking van weegbruggen, het uitvoeren van waarnemingen ter plaatse en het uitvoeren van detailcontroles op de prijzen. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de logische toegangsbeveiliging en application controls van het operationele systeem waarop hij in zijn controle heeft gesteund. De externe accountant heeft onvoldoende vastgesteld of de interne beheersingsmaatregelen rondom de logische toegangsbeveiliging en application controls van dit operationele systeem, waarin de gewichten en prijzen van input worden geregistreerd, op juiste en consistente wijze zijn uitgevoerd en heeft onvoldoende inzicht verkregen in de opzet van de logische toegangsbeveiliging en application controls;
- vast te stellen of functionarissen taken of bevoegdheden hebben uitgeoefend die verder gingen dan dat zij voor hun functie nodig hadden. De externe accountant heeft namelijk bij het uitvoeren van zijn werkzaamheden op de logische toegangsbeveiliging vastgesteld dat meerdere functionarissen in het operationele systeem bevoegdheden hebben om gegevens aan te passen;
- werkzaamheden uit te voeren op een significant deel van de ontvangen en gewogen input. De externe accountant heeft na het uitvoeren van waarnemingen ter plaatse op basis van een beperkt deel van de ontvangen en gewogen input, conclusies getrokken over de gehele populatie. De resultaten van zijn werkzaamheden kunnen echter niet geprojecteerd worden op de gehele populatie, omdat hij geen steekproef heeft uitgevoerd;
- werkzaamheden uit te voeren op alle geselecteerde posten (elementen) in zijn steekproef om de nauwkeurigheid van de prijzen te controleren waardoor de resultaten van zijn werkzaamheden niet geprojecteerd kunnen worden op de gehele populatie.

Volledigheid omzet uit de verkoop van stoom en stroom

De externe accountant heeft ten aanzien van de volledigheid van de omzet uit de verkoop van de stoom en stroom ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het opvragen van een externe bevestiging van de tegenpartij aan wie F de stoom en stroom levert. F registreert de omzet uit de verkoop van de stoom en stroom op basis van overzichten van de tegenpartij aan wie F de stoom en stroom levert. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten werkzaamheden te verrichten op de volledigheid van de omzet uit stoom en stroom anders dan het opvragen van de externe bevestiging van de tegenpartij aan wie F de stoom en stroom levert.

Controlecliënt G

Controlecliënt G is een bouwbedrijf.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de nauwkeurigheid en de volledigheid van de projectopbrengsten en projectkosten en de waardering van de onderhanden projecten, over de waardering van de onderhanden werken en voorraad gereed product en over de financiële informatie van een significant groepsonderdeel.

Nauwkeurigheid en volledigheid van projectopbrengsten en projectkosten en waardering van de onderhanden projecten

De externe accountant heeft ten aanzien van het voorkomen en de volledigheid van de projectopbrengsten en projectkosten en de waardering van de onderhanden projecten ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van een interne beheersingsmaatregel rondom projectbewaking, het voeren van projectbesprekingen met het management, het uitvoeren van zogenoemde backtesting-werkzaamheden, het uitvoeren van detailcontroles op projecten en het uitvoeren van waarnemingen ter plaatse op de voortgang van onderhanden projecten. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregel rondom projectbewaking waarop hij in zijn controle heeft gesteund. De externe accountant heeft namelijk onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregel op juiste en consistente wijze door G is uitgevoerd. De externe accountant heeft bijvoorbeeld niet vastgesteld of de analyse en bespreking van de projectbewaking met voldoende diepgang heeft plaatsgevonden terwijl deze analyse en bespreking onderdeel was van de door hem op effectieve werking getoetste interne beheersingsmaatregel;
- voldoende werkzaamheden uit te voeren op de verantwoorde en verwachte projectopbrengsten (inclusief meer- en minder werk) doordat de externe accountant de redelijkheid van de veronderstellingen en verklaringen van het management onvoldoende heeft getoetst en geen werkzaamheden heeft uitgevoerd op de volledigheid van het meer- en minderwerk;
- werkzaamheden uit te voeren op de verwachte projectkosten van onderhanden projecten;
- de verkregen inlichtingen van het management tijdens de waarneming ter plaatse voldoende te verifiëren;
- werkzaamheden uit te voeren op de verantwoorde verliesvoorziening.

Waardering onderhanden werken en voorraad gereed product

De externe accountant heeft ten aanzien van de waardering van de onderhanden werken en voorraad gereed product ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het voeren van besprekingen met het management over de schatting van de opbrengstwaarde van de onderhanden werken en de voorraad gereed product en het verkrijgen van onderliggende documentatie. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk onvoldoende de redelijkheid beoordeeld van de schatting van het management van de opbrengstwaarde van de onderhanden werken en voorraad gereed product. De externe accountant heeft de toelichtingen van het management en de aan de schatting ten grondslag liggende veronderstellingen niet geverifieerd en onvoldoende getoetst.

Financiële informatie van een significant groepsonderdeel

De externe accountant heeft ten aanzien van de financiële informatie van een significant groepsonderdeel ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De projectopbrengsten en projectkosten van dit groepsonderdeel zijn materieel voor het beeld van de jaarrekening als geheel. In dit groepsonderdeel werken meerdere partijen samen. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het bespreken van een financieel overzicht met het management, het aansluiten van het financieel overzicht op de consolidatiestaat, uitvoeren van werkzaamheden voor de liquide middelen en het inwinnen van inlichtingen bij het management over de verliesvoorziening. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- voldoende werkzaamheden uit te voeren op de cijfers in het financieel overzicht en vast te stellen of de andere partijen die deelnemen in het significante groepsonderdeel akkoord zijn met de gegevens in het financieel overzicht;
- de toelichtingen van het management op de verliesvoorziening te verifiëren en andere werkzaamheden uit te voeren om de nauwkeurigheid en volledigheid van de verliesvoorziening vast te stellen;
- vast te stellen of het als gereed aangemerkte project daadwerkelijk is opgeleverd;
- de volledigheid vast te stellen van de in de administratie verantwoorde projecten.

3. Ernst & Young Accountants LLP (EY)

3.1 Achtergrondinformatie

In onderstaande tabel zijn enkele kenmerken en kengetallen van EY weergegeven.⁵

1	Aantal dagelijkse beleidsbepalers	7
2	Aantal leden rvc	4, waarvan 3 onafhankelijke leden
3	Aantal wettelijke controles	229 bij OOB-controlecliënten en 2.676 bij niet-OOB-controlecliënten
4	Aantal OKB's bij niet-OOB's ⁶	230
5	Aantal IKO's	38
6	Totaal in rekening gebrachte vergoedingen bij controlecliënten	€ 198 miljoen
7	Totale omzet Ernst & Young Accountants LLP	€ 420 miljoen
8	Totale omzet Ernst & Young Nederland LLP	€ 649 miljoen

De reactie van EY is te vinden op de website van de AFM.⁷

3.2 Uitkomsten per pijler



3.3 Uitkomsten per wettelijke controle

Op basis van de bevindingen zoals hieronder beschreven heeft de AFM geconcludeerd dat in zes van de acht onderzochte wettelijke controles de desbetreffende externe accountant zijn oordeel

⁵ De informatie in de regels 1, 2 en 5 is ontleend aan het transparantieverlag 2016. De informatie in de regels 3, 4, 6 en 7 is ontleend aan de AFM Monitor Accountantsorganisaties 2016. Hierin heeft EY informatie verstrekt aan de AFM over haar meest recent afgesloten boekjaar, namelijk het boekjaar met balansdatum 30 juni 2016. De informatie in regel 8 is ontleend aan de jaarrekening 2015/2016 van Ernst & Young Nederland LLP.

⁶ De informatie in regel 4 heeft geen betrekking op wettelijke controles bij OOB's, omdat bij wettelijke controles bij OOB's een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht is (artikel 18 Bta).

⁷ Zie [reactie EY](#).

over de jaarrekening onvoldoende heeft onderbouwd. Deze externe accountants hebben voor afgifte van hun controleverklaring namelijk onvoldoende werkzaamheden verricht om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over belangrijke en materiële posten en onderwerpen in de betreffende jaarrekeningen. De kwaliteitswaarborgen van EY op de wettelijke controles die door de desbetreffende externe accountants zijn uitgevoerd, hebben de bevindingen van de AFM niet tijdig voorkomen of gedetecteerd.

In het onderzoek heeft de AFM onderdelen van de volgende wettelijke controles beoordeeld.

Controle- cliënt	AFM- conclusie	Marktsegment	Boekjaar	OKB	Intern kwaliteits- onderzoek	Eerstejaars- of laatstejaars- controle
A	'onvoldoende'	OOB	2014	Ja	Nee	N.v.t.
B	'voldoende'	OOB	2015	Ja	Nee	N.v.t.
C	'voldoende'	OOB	2015	Ja	Ja	Eerstejaars
D	'onvoldoende'	Grote niet-OOB	2014	Ja	Nee	N.v.t.
E	'onvoldoende'	Grote niet-OOB	2015	Nee	Ja	N.v.t.
F	'onvoldoende'	Grote niet-OOB	2014	Ja	Ja	N.v.t.
G	'onvoldoende'	(Semi-)publieke instelling	2014	Ja	Ja	N.v.t.
H	'onvoldoende'	Overige niet- OOB	2015	Nee	Nee	N.v.t.

Controlecliënt A

Controlecliënt A is een bancaire instelling.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de waardering van de leningen aan klanten en de daarmee samenhangende volledigheid van de voorziening voor oninbare leningen.

Waardering van leningen aan klanten en daarmee samenhangende volledigheid van de voorziening voor oninbare leningen

De externe accountant heeft ten aanzien van de waardering van de leningen en de volledigheid en nauwkeurigheid van de voorziening voor oninbare leningen ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, het uitvoeren van een cijferanalyse en detailcontroles op de voorziening voor oninbare leningen. Tevens heeft de externe accountant gebruikgemaakt van een waarderingsdeskundige voor het beoordelen van de waardering van de onderpanden van de verstrekte leningen en voor het beoordelen van de redelijkheid van de veronderstellingen van de

inschatting van de voorziening voor oninbare leningen door het management van A. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. Zo heeft de externe accountant onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregelen op juiste en consistente wijze door A zijn uitgevoerd. Ook heeft de externe accountant voor deze interne beheersingsmaatregelen onvoldoende inzicht verkregen in de opzet van deze interne beheersingsmaatregelen of heeft hij niet geëvalueerd of deze interne beheersingsmaatregelen voldoende nauwkeurig zijn om een afwijking van materieel belang te voorkomen of te detecteren en corrigeren;
- de redelijkheid van de door het management van A gehanteerde veronderstellingen met betrekking tot de voorziening voor oninbare leningen voldoende te evalueren. De externe accountant heeft voor de geselecteerde leningen uitsluitend inlichtingen ingewonnen, maar de verstrekte verklaringen door A niet geverifieerd;
- de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van de door de waarderingsdeskundige gebruikte brongegevens voldoende te evalueren. De externe accountant heeft namelijk niet de herkomst van deze brongegevens geverifieerd en hij heeft de brongegevens niet beoordeeld op volledigheid en consistentie;
- de bevindingen van de waarderingsdeskundige voldoende te evalueren en op te volgen;
- de cijferanalyse op de voorziening voor oninbare leningen met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf te evalueren of de verwachting voldoende nauwkeurig is, de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek, de verschillen voldoende te onderzoeken en deze te toetsen aan de hand van onderliggende gegevens;
- een retrospectieve beoordeling uit te voeren op de in het voorgaande boekjaar ingeschatte voorziening voor oninbare leningen.

Controlecliënt D

Controlecliënt D is een handelsonderneming.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het voorkomen, over de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet, over het bestaan van de debiteuren en over het bestaan van de voorraden. Daarnaast heeft de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving door D.

Voorkomen, nauwkeurigheid en volledigheid omzet

De externe accountant heeft ten aanzien van het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, het uitvoeren van een cijferanalyse op de omzet en marges, detailcontroles op leveringen en prijzen en het beoordelen van de juiste afgrenzing van de omzet. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. Zo heeft de externe accountant voor deze interne beheersingsmaatregelen niet vastgesteld of deze gedurende het gehele boekjaar zijn uitgevoerd. Ook heeft de externe accountant niet de betrouwbaarheid vastgesteld van de informatie waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn toetsingen van deze interne beheersingsmaatregelen. Ook heeft de externe accountant voor één van deze interne beheersingsmaatregelen onvoldoende inzicht verkregen in de opzet van deze interne beheersingsmaatregelen en niet geëvalueerd of deze interne beheersingsmaatregel voldoende nauwkeurig is om een afwijking van materieel belang te voorkomen of te detecteren en corrigeren;
- de cijferanalyse met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf de betrouwbaarheid te evalueren van de gegevens waarop zijn verwachting is gebouwd, te evalueren of de verwachting voldoende nauwkeurig is en de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek;
- gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen dat elke levering heeft geleid tot verantwoorde omzet;
- de betrouwbaarheid vast te stellen van de prijslijst waarvan hij gebruik heeft gemaakt in zijn detailcontroles op de prijzen.

Bestaan debiteuren

De externe accountant heeft ten aanzien van het bestaan van de debiteuren ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, het uitvoeren van tussentijdse werkzaamheden op de debiteurenstand en het inwinnen van inlichtingen over het verloop van de debiteuren tussen het einde van het derde kwartaal en einde boekjaar. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. Zo heeft de externe accountant voor deze interne beheersingsmaatregelen niet vastgesteld of deze gedurende het gehele boekjaar zijn uitgevoerd. Tevens heeft de externe accountant niet de betrouwbaarheid vastgesteld van de informatie waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn toetsingen van deze interne beheersingsmaatregelen;
- werkzaamheden uit te voeren op het bestaan van de debiteuren. De externe accountant heeft namelijk voor de controle van het bestaan van de debiteuren per einde boekjaar uitsluitend gebruik gemaakt van controle-informatie die hij over het bestaan van de debiteuren per einde van het derde kwartaal heeft verkregen. De externe accountant heeft daarnaast geen verdere externe bevestigingen van debiteuren van D gevraagd en heeft ook geen ontstaans- of afloopcontrole uitgevoerd op het openstaande saldo debiteuren per jaareinde.

Bestaan voorraden

De externe accountant heeft ten aanzien van het bestaan van de voorraden ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen en het uitvoeren van een cijferanalyse op de voorraad. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. Zo heeft de externe accountant voor deze interne beheersingsmaatregelen niet vastgesteld of deze gedurende het gehele boekjaar zijn uitgevoerd. Tevens heeft de externe accountant niet de betrouwbaarheid vastgesteld van de informatie waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn toetsingen van deze interne beheersingsmaatregelen. Ook heeft de externe accountant voor meerdere van deze interne beheersingsmaatregelen onvoldoende inzicht verkregen in de opzet van deze interne beheersingsmaatregelen;
- werkzaamheden zoals een fysieke voorraadopname uit te voeren om het bestaan van de voorraden per einde boekjaar vast te stellen;
- de cijferanalyse met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf te evalueren of de verwachting voldoende nauwkeurig is en de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek.

Mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving door D

De externe accountant heeft ten aanzien van het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management van D ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft

een mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving door D gesignaleerd tijdens zijn controle. De externe accountant heeft uitsluitend gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd om de mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving door D te controleren. Deze werkzaamheden bestonden uit het inwinnen van inlichtingen bij D over de uitkomsten van het interne onderzoek dat D heeft uitgevoerd, het verkrijgen van inlichtingen van de eigen en de externe advocaat van D en het kennisnemen van een brief aan D over de mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- voldoende inzicht te verkrijgen in de aard van de handeling en de omstandigheden van de mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving door D;
- voldoende te evalueren wat de gevolgen zijn op zijn oordeel van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen doordat het management van D de externe accountant heeft beperkt. Zo heeft D bijvoorbeeld geen inzage gegeven in de rapportage van het interne onderzoek en geen inzage gegeven in de volledige brief over de mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving;
- de gevolgen van mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving door D te evalueren en passende acties te nemen.

Controlecliënt E

Controlecliënt E is een onderneming die diensten verleent.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet.

Voorkomen, nauwkeurigheid en volledigheid omzet

De externe accountant heeft ten aanzien van het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. Hij heeft deze aangemerkt als significant voor het voorkomen en de volledigheid. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, het uitvoeren van een cijferanalyse op de omzet en marges, het uitvoeren van detailcontroles op creditnota's, controle op de juiste afgrenzing van de omzet en detailcontroles op omzettransacties. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. Zo heeft de externe accountant onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregelen op juiste en consistente wijze door E zijn uitgevoerd. Ook heeft de externe accountant voor meerdere van deze interne

beheersingsmaatregelen onvoldoende inzicht verkregen in de opzet van deze interne beheersingsmaatregelen en voor enkele van deze interne beheersingsmaatregelen heeft hij niet geëvalueerd of deze interne beheersingsmaatregelen voldoende nauwkeurig zijn om een afwijking van materieel belang te voorkomen of te detecteren en corrigeren. Daarnaast heeft hij niet de betrouwbaarheid vastgesteld van de informatie waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn toetsingen van meerdere van deze interne beheersingsmaatregelen;

- de cijferanalyse met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf te evalueren of de verwachting voldoende nauwkeurig is, de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek en de van E verkregen verklaringen voor geconstateerde verschillen te verifiëren;
- werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen dat de aan de creditnota's ten grondslag liggende verkooptransacties terecht en voor het juiste bedrag zijn gecrediteerd;
- werkzaamheden uit te voeren op een significant deel van de omzet. De externe accountant heeft na het uitvoeren van detailcontroles op basis van een beperkt deel van de omzet conclusies getrokken over de gehele populatie. De resultaten van zijn werkzaamheden kunnen echter niet geprojecteerd worden op de gehele populatie, omdat hij geen steekproef heeft uitgevoerd;
- de van E verkregen verklaringen voor de bij de detailcontroles op de omzet geconstateerde afwijkingen te verifiëren.

Controlecliënt F

Controlecliënt F is een onderneming actief in de sector afvalinzameling en -behandeling.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de nauwkeurigheid en volledigheid van de omzet.

Nauwkeurigheid en volledigheid omzet

De externe accountant heeft ten aanzien van de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. Hij heeft deze aangemerkt als significant voor de volledigheid. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, het uitvoeren van cijferanalyses op de omzet en marges en detailcontroles op gewichten en tarieven. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. Zo heeft de externe accountant onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregelen op juiste en consistente wijze door F zijn uitgevoerd. Ook heeft de externe accountant voor een van deze interne

beheersingsmaatregelen onvoldoende inzicht verkregen in de opzet van de interne beheersingsmaatregel en heeft hij niet geëvalueerd of deze interne beheersingsmaatregel voldoende nauwkeurig is om een afwijking van materieel belang te voorkomen of te detecteren en corrigeren. Daarnaast heeft hij niet de betrouwbaarheid vastgesteld van de informatie waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn toetsingen van deze interne beheersingsmaatregelen;

- de cijferanalyses met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf te evalueren of de verwachtingen voldoende nauwkeurig zijn, de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek en de van F verkregen verklaringen voor mutaties te verifiëren;
- gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren op de primaire registratie van tarieven en gewichten;
- werkzaamheden uit te voeren op een significant deel van de tarieven en gewichten. De externe accountant heeft na het uitvoeren van detailcontroles op basis van een beperkt deel van de tarieven en gewichten conclusies getrokken over de gehele populatie. De resultaten van zijn werkzaamheden kunnen echter niet geprojecteerd worden op de gehele populatie, omdat hij geen steekproef heeft uitgevoerd. Ook heeft de externe accountant niet de betrouwbaarheid vastgesteld van de informatie waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn werkzaamheden.

Controlecliënt G

Controlecliënt G is een gemeente.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het voorkomen, de nauwkeurigheid en de rechtmatigheid van de inkoopkosten, over de rechtmatigheid van de aanbestedingen en over de waardering van de grondexploitaties.

Voorkomen, nauwkeurigheid en rechtmatigheid van de inkoopkosten

De externe accountant heeft ten aanzien van het voorkomen, de nauwkeurigheid en de rechtmatigheid van de inkoopkosten ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, het uitvoeren van een cijferanalyse op baten en lasten en detailcontroles op de balansposten crediteuren en liquide middelen. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen dat de werkzaamheden van de interne auditfunctie van G waarvan hij gebruik heeft gemaakt, adequaat zijn voor de doeleinden van zijn controle;
- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. Zo heeft de externe accountant onvoldoende vastgesteld of

deze interne beheersingsmaatregelen op juiste en consistente wijze door G zijn uitgevoerd. Ook heeft de externe accountant voor meerdere van deze interne beheersingsmaatregelen onvoldoende inzicht verkregen in de opzet en onvoldoende de betrouwbaarheid vastgesteld van de informatie waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn toetsingen van deze interne beheersingsmaatregel;

- de cijferanalyse met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf te evalueren of de verwachtingen voldoende nauwkeurig zijn, de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek en de verschillen voldoende te onderzoeken;
- werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen dat de levering van de prestatie daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en daarmee de rechtmatigheid van de inkoopkosten vast te stellen.

Rechtmatigheid aanbestedingen

De externe accountant heeft ten aanzien van de rechtmatigheid van de aanbestedingen (conform Europese richtlijnen) ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van een interne beheersingsmaatregel en een deelwaarneming van inkoopopdrachten om vast te stellen of de inkoopopdrachten rechtmatig zijn aanbesteed. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregel waarop hij in zijn controle heeft gesteund. Zo heeft de externe accountant onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregel op juiste en consistente wijze door G is uitgevoerd;
- werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen of de aanbestedingen rechtmatig tot stand zijn gekomen;
- werkzaamheden uit te voeren om de betrouwbaarheid vast te stellen van de overzichten met inkooptransacties van G.

Waardering grondexploitatie

De externe accountant heeft ten aanzien van de waardering van de grondexploitaties ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit een analyse op afwijkingen tussen de begroting en realisatie van grondexploitaties, het uitvoeren van detailcontroles op de nog te verwachten en de gerealiseerde kosten en opbrengsten en het gebruik maken van de werkzaamheden van een waarderingsdeskundige voor de beoordeling van de plausibiliteit van enkele veronderstellingen in de berekening van de waardering van de geselecteerde grondexploitaties. De uitvoering van de

gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- te evalueren of de werkzaamheden van de waarderingsdeskundige adequaat zijn voor de doeleinden van zijn controle;
- de redelijkheid van de veronderstellingen over de waardering van grondexploitaties voldoende te beoordelen;
- werkzaamheden uit te voeren op de waardering van een significant deel van de grondexploitaties. De externe accountant heeft na het uitvoeren van detailcontroles en cijferanalyses op basis van een beperkt deel van de grondexploitaties conclusies getrokken over de gehele populatie. De resultaten van zijn werkzaamheden kunnen echter niet geprojecteerd worden op de gehele populatie, omdat hij geen steekproef heeft uitgevoerd;
- werkzaamheden uit te voeren op de nauwkeurigheid en volledigheid van de verwachte kosten en opbrengsten voor de geselecteerde grondexploitaties;
- werkzaamheden uit te voeren om de betrouwbaarheid vast te stellen van de rapportages en berekeningen van G waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn werkzaamheden ter onderbouwing van de grondexploitaties;
- een retrospectieve beoordeling uit te voeren op de in het voorgaande boekjaar ingeschatte kosten en opbrengsten.

Controlecliënt H

Controlecliënt H is een bouwbedrijf.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de nauwkeurigheid en de volledigheid van de projectopbrengsten en de projectkosten en over de waardering van de onderhanden projecten.

Nauwkeurigheid en volledigheid van de projectopbrengsten en de projectkosten en waardering van de onderhanden projecten

De externe accountant heeft ten aanzien van de nauwkeurigheid en de volledigheid van de nog te verwachten projectopbrengsten en de nog te verwachten projectkosten en de waardering van onderhanden projecten ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. Hij heeft deze aangemerkt als significant voor de waardering. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het vaststellen van de rekenkundige juistheid van kostenbewakingsoverzichten en projectenoverzichten, detailcontroles op de projectopbrengsten en het verzoeken om inlichtingen van H. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- voldoende werkzaamheden uit te voeren op de nog te verwachten projectkosten en de nog te verwachten projectopbrengsten, waaronder de opbrengsten voor meerwerk. Zo heeft de externe accountant voor de geselecteerde projecten voor zijn detailcontroles uitsluitend inlichtingen ingewonnen over de projectrapportages en de ontvangen verklaringen van H niet geverifieerd. Ook heeft de externe accountant niet de betrouwbaarheid vastgesteld van de informatie waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn werkzaamheden. Daarnaast heeft de externe accountant geen retrospectieve beoordeling uitgevoerd op de in het voorgaande boekjaar ingeschatte projectkosten en projectopbrengsten;
- voldoende werkzaamheden uit te voeren op de ingeschatte mate van voortgang van de onderhanden projecten op balansdatum, de nauwkeurigheid en volledigheid van de verliesvoorziening, en het voldoen aan de verslaggevingsvereisten voor toepassing van tussentijdse winstneming.

4. KPMG Accountants N.V. (KPMG)

4.1 Achtergrondinformatie

In onderstaande tabel zijn enkele kenmerken en kengetallen van KPMG weergegeven.⁸

1	Aantal dagelijkse beleidsbepalers	5
2	Aantal leden rvc	5 onafhankelijke leden
3	Aantal wettelijke controles	269 bij OOB-controlecliënten en 1.886 bij niet-OOB-controlecliënten
4	Aantal OKB's bij niet-OOB's ⁹	239
5	Aantal IKO's	59
6	Totaal in rekening gebrachte vergoedingen bij controlecliënten	€ 145 miljoen
7	Totale omzet KPMG Accountants N.V.	€ 251 miljoen
8	Totale omzet KPMG N.V.	€ 453 miljoen

De reactie van KPMG is te vinden op de website van de AFM.¹⁰

4.2 Uitkomsten per pijler

Beheersing			Gedrag en cultuur					Intern toezicht	
In control cyclus	Oorzaken-analyses	Cultuur onderzoek	Stip aan de horizon	Kwaliteits-gerichte cultuur	Toon aan de top	HR-medewerkers	HR-partners	Voortvarendheid rvc	Functioneren rvc
Achterblijvend op verwachting	Bijna conform verwachting	Achterblijvend op verwachting	Bijna conform verwachting	Conform verwachting	Bijna conform verwachting	Bijna conform verwachting	Achterblijvend op verwachting	Conform verwachting	Bijna conform verwachting

⁸ De informatie in de regels 1, 2 en 5 is ontleend aan het transparantieverslag 2015-2016. De informatie in de regels 3, 4, 6 en 7 is ontleend aan de AFM Monitor Accountantsorganisaties 2016. Hierin heeft KPMG informatie verstrekt aan de AFM over haar meest recent afgesloten boekjaar, namelijk het boekjaar met balansdatum 30 september 2016. De informatie in regel 8 is ontleend aan de jaarrekening 2015/2016 van KPMG N.V.

⁹ De informatie in regel 4 heeft geen betrekking op wettelijke controles bij OOB's, omdat bij wettelijke controles bij OOB's een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht is (artikel 18 Bta).

¹⁰ Zie [reactie KPMG](#).

4.3 Uitkomsten per wettelijke controle

Op basis van de bevindingen zoals hieronder beschreven heeft de AFM geconcludeerd dat in zes van de acht onderzochte wettelijke controles de desbetreffende externe accountant zijn oordeel over de jaarrekening onvoldoende heeft onderbouwd. Deze externe accountants hebben voor afgifte van hun controleverklaring namelijk onvoldoende werkzaamheden verricht om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over belangrijke en materiële posten en onderwerpen in de betreffende jaarrekeningen. De kwaliteitswaarborgen van KPMG op de wettelijke controles die door de desbetreffende externe accountants zijn uitgevoerd, hebben de bevindingen van de AFM niet tijdig voorkomen of gedetecteerd.

In het onderzoek heeft de AFM onderdelen van de volgende wettelijke controles beoordeeld.

Controle- cliënt	AFM- conclusie	Marktsegment	Boekjaar	OKB	Intern kwaliteits- onderzoek	Eerstejaars- of laatstejaars- controle
A	'onvoldoende'	OOB	2015	Ja	Ja	Eerstejaars
B	'onvoldoende'	OOB	2015	Ja	Nee	Laatstejaars
C	'voldoende'	OOB	2015	Ja	Ja	Laatstejaars
D	'voldoende'	Grote niet- OOB	2014	Ja	Nee	N.v.t.
E	'onvoldoende'	Grote niet- OOB	2014	Ja	Nee	Eerstejaars
F	'onvoldoende'	Grote niet- OOB	2014	Ja	Ja	N.v.t.
G	'onvoldoende'	Grote niet- OOB	2015	Ja	Nee	Laatstejaars
H	'onvoldoende'	Overige niet- OOB	2014	Ja	Nee	N.v.t.

Controlecliënt A

Controlecliënt A is een industriële onderneming.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de nauwkeurigheid van de omzet en de waardering en toerekening van de vorderingen op handelsdebiteuren van significante groepsonderdelen en over de waardering van de goodwill.

Nauwkeurigheid van de omzet

De externe accountant heeft ten aanzien van de nauwkeurigheid van de omzet ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, data-analyse op prijzen van verkopen die handmatig zijn geboekt en het

beoordelen van de door A gerapporteerde functiescheidingsconflicten in het geautomatiseerde systeem. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- voldoende werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen of de verkopen tegen de juiste prijzen zijn verantwoord, zowel voor prijzen van verkopen die op geautomatiseerde wijze zijn geboekt (op basis van prijscondities in de masterdata) als voor prijzen van verkopen die handmatig zijn geboekt;
- de betrouwbaarheid vast te stellen van (de prijscondities in) de masterdata in het geautomatiseerde systeem;
- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. Voor een interne beheersingsmaatregel heeft hij niet vastgesteld of deze is uitgevoerd. Voor een andere interne beheersingsmaatregel heeft hij ten onrechte geconcludeerd dat deze effectief heeft gewerkt, omdat uit zijn werkzaamheden blijkt dat prijzen van verkopen die op geautomatiseerde wijze zijn geboekt achteraf handmatig zijn gewijzigd, terwijl de interne beheersingsmaatregel juist had moeten waarborgen dat handmatig wijzigen niet mogelijk is. Tevens heeft de externe accountant niet de effectieve werking vastgesteld van de interne beheersingsmaatregelen waarvan de interne beheersingsmaatregelen waar hij op steunt afhankelijk zijn;
- werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen of de prijzen van verkopen die handmatig zijn geboekt, juist zijn. De externe accountant heeft namelijk geconcludeerd dat het effect van handmatig ingevoerde of gewijzigde prijzen op de verantwoorde omzet niet materieel is en heeft daarom geen andere werkzaamheden uitgevoerd, terwijl de uitgevoerde werkzaamheden die conclusie niet rechtvaardigen;
- werkzaamheden uit te voeren om de door de A gerapporteerde functiescheidingsconflicten, waaronder die in relatie tot de prijzen van verkopen, op te volgen. De externe accountant heeft ook niet vastgesteld of de door de A gerapporteerde functiescheidingsconflicten volledig en juist zijn.

Waardering en toerekening van de vorderingen op handelsdebiteuren

De externe accountant heeft ten aanzien van de waardering en toerekening van de vorderingen op handelsdebiteuren ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen en het uitvoeren van detailcontroles op de waardering en toerekening van de vorderingen op handelsdebiteuren. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend om vast te stellen of de openstaande vorderingen op handelsdebiteuren voor de juiste bedragen zijn verantwoord. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- voldoende werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen of de openstaande vorderingen op handelsdebiteuren voor de juiste bedragen zijn verantwoord;

- de effectieve werking vast te stellen van de hiervoor onder de omzet genoemde interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle van de handelsdebiteuren heeft gesteund;
- werkzaamheden uit te voeren op alle geselecteerde posten (elementen) in zijn steekproef om de waarderingen en toerekening te controleren waardoor de resultaten van zijn werkzaamheden niet geprojecteerd kunnen worden op de gehele populatie.

Waardering goodwill

De externe accountant heeft ten aanzien van de waardering van de goodwill ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit een beoordeling van het door A uitgevoerde onderzoek naar bijzondere waardeverminderingen van de goodwill en het gebruik maken van een waarderingsdeskundige. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- voldoende werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen of de goodwill bijzondere waardeverminderingen heeft ondergaan;
- werkzaamheden uit te voeren om te beoordelen of de goodwill op een lager niveau van kasstroomgenererende eenheden had moeten worden toegerekend;
- voldoende werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen of de door A gebruikte kasstroomprognoses voor twee kasstroomgenererende eenheden zijn gebaseerd op redelijke en gefundeerde veronderstellingen. De externe accountant heeft bijvoorbeeld onvoldoende vastgesteld of de gebruikte informatie uit de financiële budgetten en financiële voorspellingen waarop A haar kasstroomprognoses voor de eerste tien jaar heeft gebaseerd, redelijke en gefundeerde veronderstellingen weerspiegelen en niet vastgesteld of deze kasstroomprognoses zijn gebaseerd op de door het management goedgekeurde financiële budgetten en financiële voorspellingen;
- voldoende werkzaamheden uit voeren om vast te stellen welke veronderstellingen A heeft gehanteerd voor het wijzigende groeipercentage waarop de kasstroomprognoses de laatste vijf jaar zijn gebaseerd. Ook heeft de externe accountant zonder nadere onderbouwing in zijn werkzaamheden een hoger groeipercentage gehanteerd dan A. Indien het door A gehanteerde groeipercentage zou zijn gebruikt, zou sprake zijn geweest van een bijzondere waardevermindering.

Controlecliënt B

Controlecliënt B is een handels- en dienstverlenend bedrijf.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het voorkomen, de nauwkeurigheid, de volledigheid en de afgrenzing van de omzet en over de waardering van de debiteuren.

Voorkomen, nauwkeurigheid en volledigheid en afgrenzing van de omzet uit producten en diensten

De externe accountant heeft ten aanzien van het voorkomen, de nauwkeurigheid, de volledigheid en de afgrenzing van de omzet ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. Hij heeft deze aangemerkt als significant voor het voorkomen en de nauwkeurigheid. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het controleren van de afgrenzing van de omzet, het beoordelen van creditnota's, het beoordelen van verstrekte kortingen en een beoordeling van de boekingen op omzetrekeningen. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- werkzaamheden uit te voeren op de omzet gedurende het jaar, zowel op de verkooptransacties als op de verkoopprijzen. De werkzaamheden van de externe accountant op de omzet waren beperkt tot rond jaareinde;
- voldoende werkzaamheden op de omzet rond jaareinde uit te voeren, omdat de externe accountant niet de betrouwbaarheid heeft vastgesteld van de overzichten en documenten die hij heeft ontvangen in zijn controle (bijvoorbeeld overzichten met creditnota's en verstrekte kortingen) en bijvoorbeeld niet heeft vastgesteld of de omschrijving op de verkoopfactuur overeenkomt met de daadwerkelijk geleverde dienst en afgesproken leveringsvoorwaarden.

Waardering debiteuren

De externe accountant heeft ten aanzien van de waardering van de debiteuren ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het beoordelen van de verzekerde waarde van de openstaande vorderingen, het bespreken van disputen en claims met de bedrijfsjuriste, het opvragen van een advocatenbrief en het uitvoeren van een afloop- en ontstaanscontrole op de openstaande vorderingen. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- werkzaamheden uit te voeren om de betrouwbaarheid vast te stellen van de ontvangen overzichten van verzekerde waarde van B;
- werkzaamheden uit te voeren op vorderingen die nog niet ontvangen zijn en waarvoor geen dispuut of claim bekend was.

Controlecliënt E

Controlecliënt E is een industriële onderneming.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de volledigheid van de omzet en over de waardering van de debiteuren van significante groepsonderdelen.

Volledigheid omzet

De externe accountant heeft ten aanzien van de volledigheid van de omzet ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, het uitvoeren van een verbandscontrole (geldgoederenbeweging) en cijferanalyses op de omzet en marges. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking van de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen vast te stellen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. De externe accountant heeft voor deze interne beheersingsmaatregelen onvoldoende vastgesteld of deze op juiste en consistente wijze door E zijn uitgevoerd. De externe accountant heeft namelijk uitsluitend kennis genomen van de door E aangeleverde schermafdrucken en verstrekte toelichtingen, zonder daarvan de relevantie en betrouwbaarheid vast te stellen en zonder vast te stellen of daaruit blijkt dat de interne beheersingsmaatregelen zijn uitgevoerd door E;
- de effectieve werking vast te stellen van de handmatige interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. De externe accountant heeft voor deze interne beheersingsmaatregelen onvoldoende vastgesteld of deze op juiste en consistente wijze door E zijn uitgevoerd. Voor de ene interne beheersingsmaatregel heeft hij ook niet geëvalueerd of deze voldoende nauwkeurig is om een afwijking van materieel belang te voorkomen of te detecteren en corrigeren. De externe accountant heeft één toetsing uitgevoerd op de andere (wekelijkse) interne beheersingsmaatregel en daarmee ook niet vastgesteld dat deze interne beheersingsmaatregel gedurende het gehele boekjaar heeft gewerkt;
- voldoende werkzaamheden uit te voeren op de juistheid en volledigheid van de component 'productie' in de verbandscontrole (geldgoederenbeweging) voor meerdere significante groepsonderdelen. Voor een van de significante groepsonderdelen heeft hij nagelaten een verbandscontrole (geldgoederenbeweging) uit te voeren;
- de cijferanalyse met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf verwachtingen te formuleren, de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder

nader onderzoek en de van E verkregen mondelinge verklaringen voor geconstateerde bijzonderheden te verifiëren;

- andere gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren op de volledigheid van de omzet.

Waardering debiteuren

De externe accountant heeft ten aanzien van de waardering van de debiteuren ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden uit een afloopcontrole en een ouderdomsanalyse. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de betrouwbaarheid vast te stellen van de debiteurenlijst die hij heeft gebruikt voor zijn ouderdomsanalyse op het nog niet afgelopen deel (circa 50%) van de openstaande debiteuren;
- te onderbouwen dat hij voor de bedragen die een maand open staan geen werkzaamheden hoeft te verrichten, omdat hij verwacht dat 90% van deze bedragen binnen een maand ontvangen zal worden.

Controlecliënt F

Controlecliënt F is een onderneming die diensten verleent.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de volledigheid van de omzet.

Volledigheid omzet

De externe accountant heeft ten aanzien van de volledigheid van de omzet ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Zijn werkzaamheden bestonden met name uit het verkrijgen van inzicht in de opzet van de general IT controls, het beoordelen van de opzet en het bestaan van interne beheersingsmaatregelen, het uitvoeren van verbandscontroles en cijferanalyse op de omzet. De externe accountant heeft niet de effectieve werking getoetst van de general IT controls en ook niet van andere interne beheersingsmaatregelen. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de betrouwbaarheid vast te stellen van de rapportages van F waar hij gebruik van heeft gemaakt bij zijn verbandscontroles;
- de cijferanalyse met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf verwachtingen te formuleren, te evalueren of de verwachting voldoende nauwkeurig is en de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder verder onderzoek;
- andere gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren op de volledigheid van de omzet.

Controlecliënt G

Controlecliënt G is een groothandelsbedrijf.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet en over het bestaan van de voorraden.

Voorkomen, nauwkeurigheid en volledigheid van de omzet

De externe accountant heeft ten aanzien van het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het vaststellen van de effectieve werking van een interne beheersingsmaatregel, het aansluiten van de financiële administratie met de partijadministratie, het uitvoeren van een cijferanalyse op marges en het uitvoeren van detailcontroles op de afgrenzing van de omzet. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregel waarop hij in zijn controle heeft gesteund. De externe accountant heeft namelijk onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregel op juiste en consistente wijze door G is uitgevoerd. De externe accountant heeft namelijk niet vastgesteld of de partijadministratie is gecontroleerd en de controle en wijzigingen zijn geautoriseerd, terwijl dit onderdelen zijn van de interne beheersingsmaatregel. Ook heeft de externe accountant nagelaten voldoende opvolging te geven aan mogelijke afwijkingen die bij de uitvoering van de werkzaamheden naar voren kwamen;
- andere werkzaamheden uit te voeren om de betrouwbaarheid van de partijadministratie vast te stellen, terwijl hij daarop in zijn controle heeft gesteund;
- de cijferanalyse op marges met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf de betrouwbaarheid te beoordelen van de gegevens waarop zijn verwachting is gebaseerd en de verkregen verklaringen voor afwijkingen te verifiëren;
- andere gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren op de omzet gedurende het jaar, omdat de werkzaamheden van de externe accountant op de omzet beperkt zijn tot rond jaareinde.

Bestaan voorraden

De externe accountant heeft ten aanzien van het bestaan van de voorraden ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van interne

beheersingsmaatregelen, het aansluiten van de tellijst van G over de eigen voorraad per jaareinde met de voorraadstand in het systeem, en werkzaamheden met betrekking tot de voorraad bij een externe partij. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen, waarop hij in zijn controle heeft gesteund. De externe accountant heeft voor deze interne beheersingsmaatregelen onvoldoende vastgesteld of deze op juiste en consistente wijze door G zijn uitgevoerd. Zo heeft de externe accountant voor een interne beheersingsmaatregel die ziet op de inventarisaties bijvoorbeeld niet vastgesteld of de volledige voorraad is geteld, een controle heeft plaatsgevonden op de courantheid van de voorraad, de voorraad juist is geteld en de inventarisatieresultaten in de administratie zijn verwerkt, terwijl dit onderdelen zijn van de interne beheersingsmaatregel. Voor een andere interne beheersingsmaatregel heeft de externe accountant bijvoorbeeld niet vastgesteld of de overzichten met de als incurant aangemerkte voorraden zijn geautoriseerd door daartoe bevoegde personen;
- werkzaamheden te verrichten op de voorraadwijzigingen van de voorraad aanwezig bij G tussen het moment van bijwonen van de inventarisatie (medio december) en jaareinde;
- werkzaamheden uit te voeren om de betrouwbaarheid vast te stellen van de bevestiging en de bijgevoegde voorraadlijst die de externe accountant, via G, heeft ontvangen van de externe partij. De externe accountant heeft namelijk uitsluitend kennisgenomen van de, via G ontvangen documenten over de voorraad bij de externe partij en bijvoorbeeld niet zelf om de externe bevestiging verzocht, de bevestiging niet rechtstreeks ontvangen van de externe partij en niet vastgesteld wat G heeft verzocht om aan te leveren en of dit passend is voor de doeleinden van de controle van de externe accountant.

Controlecliënt H

Controlecliënt H is een bouwbedrijf.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de nauwkeurigheid en volledigheid van de projectopbrengsten en projectkosten en over de waardering van de onderhanden projecten.

Nauwkeurigheid en volledigheid projectopbrengsten en projectkosten en waardering van de onderhanden projecten

De externe accountant heeft ten aanzien van de nauwkeurigheid en de volledigheid van de projectopbrengsten en projectkosten en de waardering van onderhanden projecten ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, het beoordelen van de betrouwbaarheid

van het overzicht met onderhanden projecten, het inwinnen van inlichtingen voor onderhanden en afgeronde projecten en het uitvoeren van detailcontroles voor de projectkosten en de projectopbrengsten. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. De externe accountant heeft voor meerdere interne beheersingsmaatregelen niet vastgesteld of de interne beheersingsmaatregelen door H zijn uitgevoerd. De externe accountant heeft voor de andere interne beheersingsmaatregelen onvoldoende vastgesteld of deze op juiste en consistente wijze door H zijn uitgevoerd. Zo heeft hij voor een interne beheersingsmaatregel niet vastgesteld of de projectkosten zijn geautoriseerd door een daartoe bevoegd persoon en niet of deze persoon heeft vastgesteld dat de kosten op het juiste project zijn geboekt. Voor deze interne beheersingsmaatregel heeft hij ook niet vastgesteld of deze gedurende het gehele boekjaar is uitgevoerd;
- de effectieve werking vast te stellen van de functiescheidingen waarop hij in zijn controle heeft gesteund voor de projectbewaking;
- werkzaamheden uit te voeren op de nauwkeurigheid van een significant deel van de projectopbrengsten en projectkosten. De externe accountant heeft na het uitvoeren van detailcontroles op basis van een beperkt deel van de projectopbrengsten en projectkosten conclusies getrokken over de gehele populatie. De resultaten van zijn werkzaamheden kunnen echter niet geprojecteerd worden op de gehele populatie, omdat hij geen steekproef heeft uitgevoerd. Ook heeft hij nagelaten werkzaamheden uit te voeren op de volledigheid en de juiste toerekening van de verantwoorde projectkosten;
- werkzaamheden uit te voeren op de volledigheid van de als gereed aangemerkte projecten;
- voldoende werkzaamheden uit te voeren op de nog te verwachten projectopbrengsten, waaronder de opbrengsten voor meerwerk, en de nog te verwachten projectkosten bijvoorbeeld door het verifiëren van de van H verkregen inlichtingen met brondocumentatie of het uitvoeren van een retrospectieve beoordeling;
- voldoende werkzaamheden uit te voeren op de ingeschatte mate van voortgang van de onderhanden projecten op balansdatum, de nauwkeurigheid en volledigheid van de verliesvoorziening, en het voldoen aan de verslaggevingsvereisten voor toepassing van tussentijdse winstneming.

5. PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (PwC)

5.1 Achtergrondinformatie

In onderstaande tabel zijn enkele kenmerken en kengetallen van PwC weergegeven.¹¹

1	Aantal dagelijkse beleidsbepalers	9
2	Aantal leden rvc	7 onafhankelijke leden
3	Aantal wettelijke controles	185 bij OOB-controlecliënten en 2.415 bij niet-OOB-controlecliënten
4	Aantal OKB's bij niet-OOB's ¹²	107
5	Aantal IKO's	33
6	Totaal in rekening gebrachte vergoedingen bij controlecliënten	€ 201 miljoen
7	Totale omzet PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.	€ 303 miljoen
8	Totale omzet Holding PricewaterhouseCoopers Nederland B.V.	€ 744 miljoen

De reactie van PwC is te vinden op de website van de AFM.¹³

5.2 Uitkomsten per pijler



¹¹ De informatie in de regels 1, 2 en 5 is ontleend aan het transparantieverlag 2015-2016. De informatie in de regels 3, 4, 6 en 7 is ontleend aan de AFM Monitor Accountantsorganisaties 2016. Hierin heeft PwC informatie verstrekt aan de AFM over haar meest recent afgesloten boekjaar, namelijk het boekjaar met balansdatum 30 juni 2016. De informatie in regel 8 is ontleend aan de jaarrekening 2015/2016 van Holding PricewaterhouseCoopers Nederland B.V.

¹² De informatie in regel 4 heeft geen betrekking op wettelijke controles bij OOB's, omdat bij wettelijke controles bij OOB's een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht is (artikel 18 Bta).

¹³ Zie [reactie PwC](#).

5.3 Uitkomsten per wettelijke controle

Op basis van de bevindingen zoals hieronder beschreven heeft de AFM geconcludeerd dat in vier van de acht onderzochte wettelijke controles de desbetreffende externe accountant zijn oordeel over de jaarrekening onvoldoende heeft onderbouwd. Deze externe accountants hebben voor afgifte van hun controleverklaring namelijk onvoldoende werkzaamheden verricht om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over belangrijke en materiële posten en onderwerpen in de betreffende jaarrekeningen. De kwaliteitswaarborgen van PwC op de wettelijke controles die door de desbetreffende externe accountants zijn uitgevoerd, hebben de bevindingen van de AFM niet tijdig voorkomen of gedetecteerd.

In het onderzoek heeft de AFM onderdelen van de volgende wettelijke controles beoordeeld.

Controle- cliënt	AFM- conclusie	Marktsegment	Boekjaar	OKB	Intern kwaliteits- onderzoek	Eerstejaars- of laatstejaars- controle
A	'voldoende'	OOB	2014	Ja	Ja	Eerstejaars
B	'onvoldoende'	OOB	2015	Ja	Nee	Laatstejaars
C	'voldoende'	OOB	2015	Ja	Nee	N.v.t.
D	'onvoldoende'	Grote niet-OOB	2014	Ja	Nee	N.v.t.
E	'onvoldoende'	(Semi-) publieke instelling	2014	Ja	Nee	N.v.t.
F	'onvoldoende'	Overige niet-OOB	2014	Nee	Nee	N.v.t.
G	'voldoende'	Overige niet-OOB	2015	Nee	Nee	N.v.t.
H	'voldoende'	Overige niet-OOB	2015	Nee	Nee	N.v.t.

Controlecliënt B

Controlecliënt B is een onderneming met projecten.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de nauwkeurigheid en de volledigheid van de projectopbrengsten en projectkosten en over de waardering en toerekening van onderhanden projecten van een significant groepsonderdeel.

Nauwkeurigheid en volledigheid van de projectopbrengsten en projectkosten en waardering en toerekening van onderhanden projecten

De externe accountant heeft ten aanzien van de nauwkeurigheid en de volledigheid van de projectopbrengsten en projectkosten en de waardering van onderhanden projecten ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de

effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, het voeren van projectbesprekingen met het management en het uitvoeren van detailcontroles op projecten. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. De externe accountant heeft namelijk onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregelen op juiste en consistente wijze door B zijn uitgevoerd. Ook heeft de externe accountant onvoldoende inzicht verkregen in de opzet van deze interne beheersingsmaatregelen en heeft hij niet geëvalueerd of deze interne beheersingsmaatregelen voldoende nauwkeurig zijn om een afwijking van materieel belang te voorkomen of te detecteren en corrigeren. Voor een aantal van deze interne beheersingsmaatregelen heeft hij niet de betrouwbaarheid vastgesteld van de informatie waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn toetsingen van deze interne beheersingsmaatregelen;
- voldoende vast te stellen dat de verantwoorde kosten van materiaal en onderaanneming in overeenstemming zijn met de geleverde prestatie en de met de leverancier overeengekomen prijs en op de juiste onderhanden projecten zijn geboekt;
- voldoende vast te stellen dat de uren van eigen personeel volledig en op de juiste onderhanden projecten zijn geboekt en tegen de juiste tarieven zijn verantwoord. Zo heeft de externe accountant bijvoorbeeld bij het bepalen van zijn steekproef een verkeerde populatie gebruikt. Daarnaast heeft de externe accountant bijvoorbeeld geen werkzaamheden uitgevoerd om vast te stellen dat in de systemen de juiste uurtarieven zijn gekoppeld aan de medewerkers. Daarnaast heeft de externe accountant onvoldoende geëvalueerd of de ontvangen informatie waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn controle op de uren voldoende betrouwbaar is;
- voldoende vast te stellen dat de gehanteerde opbrengstwaarden van de onderhanden projecten (waaronder meer- en minderwerk) overeenkomen met contracten. De externe accountant heeft bijvoorbeeld onvoldoende vastgesteld of aanneemsommen aansluiten op getekende contracten;
- voldoende werkzaamheden uit te voeren op de nog te verwachten projectkosten doordat de externe accountant de ingewonnen inlichtingen niet heeft geverifieerd;
- voldoende werkzaamheden uit te voeren op de mate van voortgang, omdat de externe accountant onvoldoende werkzaamheden heeft uitgevoerd om vast te stellen of het gehanteerde voortgangpercentage juist is berekend, of dit percentage representatief is voor de mate waarin de prestaties op balansdatum zijn verricht en of dit percentage op een juiste en consistente wijze is gebruikt in de berekening van de te verantwoorden opbrengsten;
- voldoende werkzaamheden uit te voeren op de projectresultaten, omdat de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie heeft verkregen over de verantwoorde en nog te verwachten projectopbrengsten en projectkosten en het voortgangpercentage.

Controlecliënt D

Controlecliënt D is een dienstverlenend bedrijf waarbij D voor haar dienstverlening aan contractpartijen een vergoeding ontvangt bestaande uit een percentage van de omzet die deze contractpartijen genereren.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet.

Voorkomen, nauwkeurigheid en volledigheid van de omzet

De externe accountant heeft ten aanzien van het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. Hij heeft deze aangemerkt als significant voor het voorkomen. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. De externe accountant heeft echter geconcludeerd dat hij niet kan steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen en daarom uitsluitend gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het maken van diverse aansluitingen, het verkrijgen van bevestigingen van de contractpartijen, het inspecteren en bevestigen van de volledigheid van contracten, het raadplegen van claims en het toetsen van de afloop van de debiteuren. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van deze gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- werkzaamheden uit te voeren om het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de door D geleverde dienstverlening vast te stellen;
- werkzaamheden uit te voeren om het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de door de contractpartijen gerapporteerde omzet vast te stellen.

Controlecliënt E

Controlecliënt E is een gemeente.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het voorkomen, de nauwkeurigheid en de rechtmatigheid van de inkoopkosten en over de rechtmatigheid van de aanbestedingen.

Voorkomen, nauwkeurigheid en rechtmatigheid inkoopkosten

De externe accountant heeft ten aanzien van het voorkomen, de nauwkeurigheid en de rechtmatigheid van de inkoopkosten ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen en detailcontroles op de inkoopkosten. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De

uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. De externe accountant heeft voor een interne beheersingsmaatregel niet vastgesteld of deze is uitgevoerd. Voor deze interne beheersingsmaatregel heeft hij ook onvoldoende inzicht verkregen in de opzet en heeft hij niet geëvalueerd of deze interne beheersingsmaatregel voldoende nauwkeurig is om een afwijking van materieel belang te voorkomen of te detecteren en corrigeren. Voor een andere interne beheersingsmaatregel heeft hij niet de betrouwbaarheid vastgesteld van de informatie waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn toetsingen van deze interne beheersingsmaatregel. Voor beide interne beheersingsmaatregelen heeft hij niet vastgesteld of deze gedurende het gehele boekjaar zijn uitgevoerd;
- gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren op de inkoopkosten.

Rechtmatigheid aanbestedingen

De externe accountant heeft ten aanzien van de rechtmatigheid van de aanbestedingen (conform Europese richtlijnen) ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het gebruik maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie van E. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen dat de werkzaamheden van de interne auditfunctie van E waarvan hij gebruik heeft gemaakt, adequaat zijn voor de doeleinden van zijn controle;
- de betrouwbaarheid vast te stellen van de Excel overzichten van de interne auditfunctie, waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn controle van de rechtmatigheid van de aanbestedingen;
- meer werkzaamheden zelf uit te voeren op de rechtmatigheid van de aanbestedingen. Dit was nodig omdat hij een significant risico heeft geïdentificeerd en bij de controle op de rechtmatigheid van de aanbestedingen meer sprake is van oordeelsvorming. Hij heeft niet voorkomen dat hij bovenmatig gebruik heeft gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie.

Controlecliënt F

Controlecliënt F is een onderneming die handelt in diepvries- en verse vis.

De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet uit de verkoop van vis en over de waardering en toerekening en het bestaan van de vorderingen op handelsdebiteuren.

Voorkomen, nauwkeurigheid en volledigheid van de omzet

De externe accountant heeft ten aanzien van het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang en deze aangemerkt als significant. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, cijferanalyse op de omzet en marges en data-analyse ten aanzien van de door de externe accountant noodzakelijk geachte functiescheidingen en de zogenoemde '3-way match'. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT controls. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen waarop hij in zijn controle heeft gesteund. De externe accountant heeft namelijk onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregelen op juiste en consistente wijze door F zijn uitgevoerd. Ook heeft de externe accountant onvoldoende inzicht verkregen in de opzet van deze interne beheersingsmaatregelen en heeft hij niet geëvalueerd of deze interne beheersingsmaatregelen voldoende nauwkeurig zijn om een afwijking van materieel belang te voorkomen of te detecteren en corrigeren. Daarnaast heeft hij niet de betrouwbaarheid vastgesteld van de informatie waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn toetsingen van deze interne beheersingsmaatregelen;
- de effectieve werking vast te stellen van de zogenoemde '3-way match' in het geautomatiseerde systeem waarop hij in zijn controle heeft gesteund;
- de effectieve werking vast te stellen van de functiescheidingen waarop hij in zijn controle heeft gesteund;
- voldoende opvolging te geven aan door hem geconstateerde functiescheidingsconflicten en afwijkingen in de '3-way match', boekingen direct in het grootboek en ontbrekende administratieve vastleggingen. De externe accountant heeft geen werkzaamheden uitgevoerd om de door F verstrekte verklaringen voor deze afwijkingen te verifiëren;
- de cijferanalyse met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf te evalueren of de verwachtingen voldoende nauwkeurig zijn en de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek. Hij heeft ook geen werkzaamheden uitgevoerd om de door F verstrekte verklaringen voor de negatieve marges te verifiëren.

Waardering en toerekening en bestaan vorderingen op handelsdebiteuren

De externe accountant heeft ten aanzien van de waardering en toerekening en het bestaan van de vorderingen op handelsdebiteuren ingeschat dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang. De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen en detailcontroles op de afloop van de vorderingen. De externe accountant heeft niet gesteund op de general IT

controls. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de hiervoor onder de omzet genoemde interne beheersingsmaatregelen waarop hij ook in zijn controle van de handelsdebiteuren heeft gesteund;
- werkzaamheden uit te voeren op de afloop van een significant deel van de debiteuren. De externe accountant heeft na het uitvoeren van detailcontroles op basis van een beperkt deel van de debiteuren conclusies getrokken over de gehele populatie. De resultaten van zijn werkzaamheden kunnen echter niet geprojecteerd worden op de gehele populatie, omdat hij geen steekproef heeft uitgevoerd. Hij heeft ook niet de betrouwbaarheid vastgesteld van het door hem gebruikte overzicht met afgeboekte vorderingen waarvan hij gebruik heeft gemaakt bij zijn werkzaamheden.

6. Accon avm controlepraktijk B.V. (Accon)

6.1 Achtergrondinformatie

In onderstaande tabel zijn enkele kenmerken en kengetallen van Accon weergegeven.¹⁴

1	Aantal dagelijkse beleidsbepalers	2
2	Aantal leden rvc	3, waarvan 2 onafhankelijke leden
3	Aantal wettelijke controles	0 bij OOB-controlecliënten en 223 bij niet-OOB-controlecliënten
4	Aantal OKB's bij niet-OOB's ¹⁵	23
5	Aantal IKO's	6
6	Totaal in rekening gebrachte vergoedingen bij controlecliënten	€ 3 miljoen
7	Totale omzet Accon avm controlepraktijk B.V.	€ 5 miljoen
8	Totale omzet Stichting Accon AVM	€ 101 miljoen

De reactie van Accon is te vinden op de website van de AFM.¹⁶

6.2 Uitkomsten per pijler

Beheersing			Gedrag en cultuur					Intern toezicht	
In control cyclus	Oorzaken-analyses	Cultuur onderzoek	Stip aan de horizon	Kwaliteits-gerichte cultuur	Toon aan de top	HR-medewerkers	HR-partners	Voortvarendheid rvc	Functioneren rvc
Ver achterblijvend op verwachting	Ver achterblijvend op verwachting	Bijna conform verwachting	Ver achterblijvend op verwachting	Achterblijvend op verwachting	Achterblijvend op verwachting	Ver achterblijvend op verwachting	Ver achterblijvend op verwachting	Conform verwachting	Ver achterblijvend op verwachting

¹⁴ De informatie in de regels 1, 2 en 5 is ontleend aan het transparantieverlag 2016. De informatie in de regels 3, 4, 6 en 7 is ontleend aan de AFM Monitor Accountantsorganisaties 2016. Hierin heeft Accon informatie verstrekt aan de AFM over haar meest recent afgesloten boekjaar, namelijk het boekjaar met balansdatum 31 december 2015. De informatie in regel 8 is ontleend aan de jaarrekening 2015 van Stichting Accon AVM.

¹⁵ De informatie in regel 4 heeft geen betrekking op wettelijke controles bij OOB's, omdat bij wettelijke controles bij OOB's een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht is (artikel 18 Bta).

¹⁶ Zie [reactie Accon](#).

7. BDO Audit & Assurance B.V. (BDO)

7.1 Achtergrondinformatie

In onderstaande tabel zijn enkele kenmerken en kengetallen van BDO weergegeven.¹⁷

1	Aantal dagelijkse beleidsbepalers	5
2	Aantal leden rvc	5 onafhankelijke leden
3	Aantal wettelijke controles	49 bij OOB-controlecliënten en 1.592 bij niet-OOB-controlecliënten
4	Aantal OKB's bij niet-OOB's ¹⁸	25
5	Aantal IKO's	11
6	Totaal in rekening gebrachte vergoedingen bij controlecliënten	€ 47 miljoen
7	Totale omzet BDO Audit & Assurance B.V.	€ 75 miljoen
8	Totale omzet BDO Holding B.V.	€ 232 miljoen

De reactie van BDO is te vinden op de website van de AFM.¹⁹

7.2 Uitkomsten per pijler

Beheersing			Gedrag en cultuur					Intern toezicht	
In control cyclus	Oorzaken-analyses	Cultuur onderzoek	Stip aan de horizon	Kwaliteits-gerichte cultuur	Toon aan de top	HR-medewerkers	HR-partners	Voortvarendheid rvc	Functioneren rvc
Ver achterblijvend op verwachting	Ver achterblijvend op verwachting	Bijna conform verwachting	Ver achterblijvend op verwachting	Ver achterblijvend op verwachting	Bijna conform verwachting	Ver achterblijvend op verwachting	Ver achterblijvend op verwachting	Conform verwachting	Bijna conform verwachting

¹⁷ De informatie in de regels 1, 2 en 5 is ontleend aan het transparantieverlag 2016. De informatie in de regels 3, 4, 6 en 7 is ontleend aan de AFM Monitor Accountantsorganisaties 2016. Hierin heeft BDO informatie verstrekt aan de AFM over haar meest recent afgesloten boekjaar, namelijk het boekjaar met balansdatum 31 december 2015. De informatie in regel 8 is ontleend aan de jaarrekening 2015 van BDO Holding B.V.

¹⁸ De informatie in regel 4 heeft geen betrekking op wettelijke controles bij OOB's, omdat bij wettelijke controles bij OOB's een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht is (artikel 18 Bta).

¹⁹ Zie [reactie BDO](#).

8. Baker Tilly Berk N.V. (BTB)

8.1 Achtergrondinformatie

In onderstaande tabel zijn enkele kenmerken en kengetallen van BTB weergegeven.²⁰

1	Aantal dagelijkse beleidsbepalers	3
2	Aantal leden rvc	4, waarvan 2 onafhankelijke leden
3	Aantal wettelijke controles	6 bij OOB-controlcliënten en 515 bij niet-OOB-controlcliënten
4	Aantal OKB's bij niet-OOB's ²¹	179
5	Aantal IKO's	23
6	Totaal in rekening gebrachte vergoedingen bij controlecliënten	€ 15 miljoen
7	Totale omzet Baker Tilly Berk N.V.	€ 85 miljoen
8	Totale omzet Baker Tilly Berk N.V. ²²	€ 85 miljoen

De reactie van BTB is te vinden op de website van de AFM.²³

8.2 Uitkomsten per pijler



²⁰ De informatie in de regels 1, 2 en 5 is ontleend aan het transparantieverlag 2016. De informatie in de regels 3, 4, 6 en 7 is ontleend aan de AFM Monitor Accountantsorganisaties 2016. Hierin heeft BTB informatie verstrekt aan de AFM over haar meest recent afgesloten boekjaar, namelijk het boekjaar met balansdatum 31 december 2015. De informatie in regel 8 is ontleend aan de jaarrekening 2015 van Baker Tilly Berk N.V.

²¹ De informatie in regel 4 heeft geen betrekking op wettelijke controles bij OOB's, omdat bij wettelijke controles bij OOB's een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht is (artikel 18 Bta).

²² Baker Tilly Berk N.V. is in Nederland het hoogste netwerkorgaan waardoor er geen verschil in omzet is tussen de regels 7 en 8.

²³ Zie [reactie BTB](#).

9. Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V. (Mazars)

9.1 Achtergrondinformatie

In onderstaande tabel zijn enkele kenmerken en kengetallen van Mazars weergegeven.²⁴

1	Aantal dagelijkse beleidsbepalers	3
2	Aantal leden rvc	3, waarvan 2 onafhankelijke leden
3	Aantal wettelijke controles	56 bij OOB-controlecliënten en 496 bij niet-OOB-controlecliënten
4	Aantal OKB's bij niet-OOB's ²⁵	118
5	Aantal IKO's	25
6	Totaal in rekening gebrachte vergoedingen bij controlecliënten	€ 16 miljoen
7	Totale omzet Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V.	€ 20 miljoen
8	Totale omzet Mazars Paardekooper Hoffman Holding N.V.	€ 82 miljoen

De reactie van Mazars is te vinden op de website van de AFM.²⁶

9.2 Uitkomsten per pijler

Beheersing			Gedrag en cultuur					Intern toezicht	
In control cyclus	Oorzakenanalyses	Cultuur onderzoek	Stip aan de horizon	Kwaliteitsgerichte cultuur	Toon aan de top	HR-medewerkers	HR-partners	Voortvarendheid rvc	Functioneren rvc
Ver achterblijvend op verwachting	Achterblijvend op verwachting	Achterblijvend op verwachting	Ver achterblijvend op verwachting	Achterblijvend op verwachting	Achterblijvend op verwachting	Bijna conform verwachting	Achterblijvend op verwachting	Conform verwachting	Bijna conform verwachting

²⁴ De informatie in de regels 1, 2 en 5 is ontleend aan het transparantieverlag 2015-2016. De informatie in de regels 3, 4, 6 en 7 is ontleend aan de AFM Monitor Accountantsorganisaties 2016. Hierin heeft Mazars informatie verstrekt aan de AFM over haar meest recent afgesloten boekjaar, namelijk het boekjaar met balansdatum 31 augustus 2016. De informatie in regel 8 is ontleend aan de jaarrekening 2015/2016 Mazars Paardekooper Hoffman Holding N.V.

²⁵ De informatie in regel 4 heeft geen betrekking op wettelijke controles bij OOB's, omdat bij wettelijke controles bij OOB's een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verplicht is (artikel 18 Bta).

²⁶ Zie [reactie Mazars](#).

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

De tekst is met zorg samengesteld en is informatief van aard. U kunt er geen rechten aan ontlennen. Door besluiten op nationaal en internationaal niveau is het mogelijk dat de tekst niet langer actueel is wanneer u deze leest. De Autoriteit Financiële Markten (AFM) is niet aansprakelijk voor de eventuele gevolgen – zoals bijvoorbeeld geleden verlies of gederfde winst – ontstaan door acties ondernomen naar aanleiding van deze tekst.