

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA-handreiking 1149
OKB uitvoering en documentatie
19 juli 2022

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

NBA-handreiking 1149 OKB uitvoering en documentatie

NBA-handreiking 1149:	OKB uitvoering en documentatie
Van toepassing op:	Accountants en anderen die OKB's uitvoeren bij wettelijke controles en NVKS opdrachten. Daarnaast geeft deze handreiking uitleg aan accountants die opdrachten uitvoeren waarbij een OKB wordt uitgevoerd over de rol en verantwoordelijkheden van de OKB'er.
Onderwerp:	Rol en verantwoordelijkheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (OKB'er)
Datum:	19 juli 2022
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.

OKB uitvoering en documentatie

Inhoudsopgave

1	Introductie	4
1.1	Aanleiding	4
1.2	Doelstelling	4
2	Wet- en regelgeving	5
3	International Standard on Quality Management 2 (ISQM 2)	6
4	De doelstelling en uitvoering van een OKB door de OKB'er	7
4.1	Doelstelling van een OKB	7
4.2	Beoordeling door de OKB'er	7
4.3	OKB wordt uitgevoerd nadat de werkzaamheden (op onderdelen) zijn afgerond	8
4.4	Kan de uitvoering van de OKB worden gefaseerd?	9
4.5	De onderzoekende, alerte en kritische instelling van de OKB'er	9
4.6	Verantwoording door de OKB'er	10
4.7	Aanvullende onderdelen van de OKB	10
4.8	Beleid op organisatieniveau	11
4.9	Samenwerken in een team	11
4.10	Gevolgen van een groep	12
5	Voorbeelden ten aanzien van jaarrekeningcontroles	13
5.1	Voorbeelden van significante oordeelsvormingen en randvoorwaarden voor een goede oordeelsvorming	13
5.2	Voorbeelden besprekingen tussen de OKB'er en het opdrachtteam	15
5.3	Voorbeelden aantoonbaarheid en documentatie	16
5.4	Voorbeelden overwegingen van de diepgang	16
	Bijlage: Te beoordelen zaken bij een OKB	18

1 Introductie

1.1 Aanleiding

Vanuit het maatschappelijk verkeer is er steeds meer aandacht voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) die wordt gezien als een belangrijk middel om de kwaliteit van controles te borgen. Dit blijkt onder meer uit de parlementaire behandeling van de uitbreiding van de oob-definitie waarbij de verplichte OKB als belangrijk element van een wettelijke controle bij een oob is genoemd. Het is daarom belangrijk dat het voor belanghebbenden, accountantseenheid en accountants helder is wat een OKB is, en wat de rol en verantwoordelijkheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (OKB'er) zijn.

Daarbij komt dat zowel in interne als in externe inspecties aandachtspunten geconstateerd zijn voor de uitvoering en documentatie van de OKB door de OKB'er. Vanuit de praktijk wordt de behoefte ervaren om meer duidelijkheid te krijgen over de wijze waarop een OKB'er het werk zou moeten uitvoeren en documenteren. Daarom is deze handreiking ontwikkeld.

De IAASB heeft een nieuwe standaard vastgesteld over de uitvoering van de OKB (*International Standard on Quality Management 2* verder ISQM 2). Daarin wordt beschreven wat de rol van een OKB'er is. Daarnaast is ISQC1 door de IAASB vervangen door ISQM 1 en is ISA 220 aangepast. Deze aanpassingen, die in 2023 van toepassing worden, zullen naar verwachting nog in de Nederlandse wet- en regelgeving worden geïmplementeerd. Ook hierin zijn zaken met betrekking tot de OKB opgenomen. Bij het schrijven van de handreiking is aansluiting gezocht bij deze internationale ontwikkelingen om daarmee in Nederland versneld te groeien naar een robuustere OKB. Daarbij is met name gekeken welke nadere duiding de IAASB heeft gegeven aan de bestaande regelgeving. Nieuwe vereisten zijn nog niet verwerkt. Na implementatie van ISQM 1, ISQM 2 en ISA 220 in Nederland zal de handreiking hier nog op worden aangepast. Uiteraard sluit deze handreiking ook aan op bestaande regelgeving in de EU-Verordening 537/2014, de Wta, het Bta en de NV COS voor wettelijke controles. Gelijktijdig sluit de handreiking voor de andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten aan op de NVKS en de NV COS.

1.2 Doelstelling

De doelstelling van deze handreiking is nadere uitleg te geven aan accountants en de OKB'er voor de uitvoering en documentatie van de OKB, rekening houdend met de uitleg in de (toekomstige) ISQM 2¹ standaard.

Deze handreiking gaat ervan uit dat de organisatie een beleid heeft voor de OKB in lijn met Wta/Europese verordening 537-2014 en NVKS (c.q. ISQM 1) en gaat derhalve niet op de invulling van het beleid in.

¹ Hoewel deze standaard pas van toepassing is voor boekjaren die eindigen op of na 15 december 2022, hebben wij wel gekeken in hoeverre er *good practices* hierin beschikbaar zijn die nu al onder de huidige wet en regelgeving toegepast kunnen worden om handvatten te geven aan de OKB.

2 Wet- en regelgeving

De OKB is in de wet- en regelgeving als volgt verankerd²:

	Wettelijke controle oob	Wettelijke controle overig	Overige assurance en aan assurance verwante opdrachten
Europese regelgeving	Artikel 8, EU verordening (537/2014)	Artikel 8, EU verordening (537/2014) ³	
Nederlandse wet- en regelgeving		Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) uitgewerkt in artikel 18 Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)	
Beroepsregelgeving	Standaard 220 in de NV COS	Standaard 220 in de NV COS	Paragraaf 13 en paragraaf 20 NVKS Standaard 220 in de NV COS of andere voor de opdracht relevante standaard in de NV COS

In Nederland is ervoor gekozen om de regels voor de uitvoering van een OKB die volgen uit Verordening 537/2014 voor wettelijke controles van oob's ook van toepassing te verklaren voor de wettelijke controles van niet-oob's. Daarbij geldt als uitzondering dat een OKB'er van een wettelijke controle bij een niet-oob geen externe accountant hoeft te zijn. Wel dient de accountant te voldoen aan de vereisten zoals gesteld in het Bta⁴: de accountant dient certificeringsbevoegd te zijn, voldoende bekwaam te zijn en voldoende relevante werkervaring hebben.

² In de ViO wordt een OKB ook gezien als een (mogelijke) maatregel als sprake is van een bedreiging.

³ Via artikel 18 Bta.

⁴ Artikel 18 lid 2 Bta.

3 International Standard on Quality Management 2 (ISQM 2)⁵

Zoals eerder aangegeven is vanuit de IAASB een nieuwe standaard uitgebracht voor de uitvoering van de OKB's, De 'International Standard on Quality Management (ISQM) 2, Engagement Quality Reviews'. Deze standaard, die in samenhang gelezen moet worden met de nieuwe 'International Standard on Quality Management 1⁶ (ISQM 1)' en ISA 220, is net als de overige beroepsregelgeving op principes gebaseerd (*principle based*). Deze standaard geeft weer welke op principes gebaseerde elementen in het beleid inzake de OKB door de accountantseenheid opgenomen moeten worden. Op basis van het beleid van de accountantseenheid is het vervolgens aan de OKB'er om op grond van de vereiste principes op vakbekwame en zorgvuldige wijze te bepalen hoe een OKB moet worden uitgevoerd. Daarbij geldt wel, net als bij veel andere regelgeving, dat sommige principes nader zijn ingevuld in vereisten (requirements) in de standaard, Verordening en Bta.

De OKB moet ook altijd kritisch, zorgvuldig en deskundig worden uitgevoerd. In deze handreiking beogen we dan ook juist praktische handvatten te geven die afhankelijk van de situatie toegepast kunnen worden. Opgemerkt wordt dat ISQM 2 is geschreven zodat invulling kan worden gegeven aan de procedures, die een accountantseenheid moet opstellen, en dat die procedures aangeven waaraan de OKB moet voldoen.

De volledige tekst van ISQM 2 kan [hier](#) worden gelezen.

Hoe ISQM 2 en ISQM 1 zullen worden verankerd in de Nederlandse wet- en regelgeving wordt nog onderzocht. Bij het schrijven van de volgende hoofdstukken is uiteraard invulling gegeven aan de bestaande regelgeving, maar is inspiratie opgedaan vanuit de nieuwe ISQM 2.

⁵ Hoewel deze standaard pas van toepassing is voor boekjaren die eindigen op of na 15 december 2022, hebben wij wel gekeken in hoeverre er *good practices* hierin beschikbaar zijn die nu al onder de huidige wet en regelgeving toegepast kunnen worden om handvatten te geven aan de OKB.

⁶ Vervangt ISQC 1.

4 De doelstelling en uitvoering van een OKB door de OKB'er

4.1 Doelstelling van een OKB

Van accountantseenheden wordt verwacht dat zij een redelijke mate van zekerheid verkrijgen dat de opdrachten van de accountantseenheid zijn uitgevoerd conform de geldende wet- en regelgeving. Een belangrijke maatregel daarbij is de OKB.

In artikel 8 lid 1 van de EU verordening staat hierover:

'1. Voordat de in de artikelen 10 en 11 genoemde verklaringen worden afgegeven, wordt een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (in dit artikel hierna „beoordeling ‘ genoemd) uitgevoerd om na te gaan of de wettelijke auditor of de voornaamste vennoot redelijkerwijs tot het oordeel en de conclusies kan zijn gekomen die zijn verwoord in het ontwerp van deze verklaringen.'

In de NV COS is *Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling* als volgt gedefinieerd:

'Een proces opgezet om op of voorafgaand aan de datum van de verklaring of rapport, een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de verklaring of rapport. Het proces van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geldt voor controles van financiële overzichten van oob's of van andere beursgenoteerde ondernemingen en eventuele andere opdrachten waarvoor de accountantseenheid heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist is⁷.'

De OKB'er is er dus om de kwaliteit te helpen borgen. De OKB is een kwaliteitswaarborg in het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid. De eindverantwoordelijke accountant is eindverantwoordelijk voor de kwaliteit van de individuele opdracht. In de praktijk worden veel opdrachten al goed uitgevoerd en heeft de eindverantwoordelijke accountant voldoende en geschikte controle-informatie verkregen ter onderbouwing van het oordeel in de accountantsverklaring. In die gevallen zal een OKB'er beoordelen of en concluderen dat de eindverantwoordelijke accountant in redelijkheid tot het oordeel en de conclusies is gekomen die zijn verwoord in het ontwerp van de accountantsverklaring. In andere gevallen zal een OKB'er de resultaten van de beoordeling bespreken met de eindverantwoordelijke accountant en erop toezien dat de noodzakelijke opvolging plaatsvindt, zodat daarna alsnog kan worden geconcludeerd dat het accountantsoordeel adequaat is onderbouwd.

4.2 Beoordeling door de OKB'er

De OKB'er beoordeelt of de eindverantwoordelijke accountant redelijkerwijs tot het oordeel en de conclusies kan zijn gekomen die zijn verwoord in de voorgestelde accountantsverklaring. Het gaat er hierbij om dat de OKB'er voor de onderwerpen waar de eindverantwoordelijke accountant belangrijke keuzes heeft gemaakt of belangrijke conclusies heeft getrokken, beoordeelt of de eindverantwoordelijke accountant redelijkerwijs tot de getrokken conclusies en de geformuleerde controleverklaring kan zijn gekomen. Dit doet de OKB'er met een objectieve evaluatie van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam (inclusief de eindverantwoordelijke accountant). Het is hierbij niet de bedoeling of de verwachting dat de OKB'er het hele controledossier beoordeelt. In de regelgeving worden wel specifieke aandachtspunten genoemd.

In bijlage 1 is een tabel opgenomen met de verschillende aandachtspunten voor de OKB op basis van de geldende regelgeving afhankelijk van het type opdracht dat uitgevoerd wordt en zoals opgenomen in de nieuwe ISQM 2.

Voor wettelijke controles zijn de vereisten in de verordening van toepassing. Deze vereisten zijn kort samengevat het beoordelen:

- van de onafhankelijkheid;
- van de onderkende significante risico's en de geplande controlewerkzaamheden hierop;
- van de materialiteitsbepaling;
- van de uitkomsten van consultaties en de opvolging daarvan;
- van de aard en omvang van de gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde fouten;
- van de zaken besproken met auditcomité, het bestuur of ander toezichthoudend orgaan;
- van de zaken besproken met bevoegde autoriteiten en andere externe partijen; en

⁷ NV COS Standaard 220.

- op grond van deze beoordelingen selecteert de OKB'er een aantal relevante documenten uit het dossier en gaat na of de informatie in die documenten aansluit bij het beeld uit de beoordeling en of het oordeel in de voorgestelde controleverklaring onderbouwen.

In ISQM 2 staan een aantal zaken die verder gaan dan de verordening of zaken nader invullen en die de goede uitoefening van een OKB positief kunnen beïnvloeden. Met name bij oob's kunnen accountantseenheden dan ook in overweging nemen om vooruitlopend op de implementatie van ISQM 2 deze zaken al expliciet op te nemen in de beoordeling.

Denk hierbij aan:

- de betrokkenheid van de opdrachtpartner bij de uitvoering van de opdracht;
- het hanteren van een professioneel kritische instelling door de opdrachtpartner en het team bij het komen tot hun significante oordeelsvorming;
- de keuze en beschrijving van kernpunten van de controle;
- informatie vanuit de accountantsorganisatie met betrekking tot haar evaluatie van uitgevoerde opdrachten en de verbeteringsacties die daaruit naar voren zijn gekomen, voor zover relevant voor de specifieke opdracht;
- communicatie van het team in het kader van de aard en situatie van de te controleren organisatie.

Bij deze te beoordelen zaken valt op dat de OKB uitkomst gedreven is, het gaat er niet zozeer over of het proces van de controle helemaal goed is gegaan, maar nagegaan moet worden of de verkregen controle-informatie, vastgelegd in de door de OKB'er geselecteerde (significante) documenten uit het dossier naar aanleiding van de beoordeling van de significante oordeelsvormingen de verklaring voldoende onderbouwen. Daarbij kan de OKB'er aansluiting zoeken bij het proces van de controle, maar het proces is geen onderwerp van onderzoek op zich. Uiteraard besteedt de OKB'er ook aandacht aan contraire informatie, die uit de door de OKB'er geselecteerde documenten volgt.

De vraag zou kunnen opkomen waarom er in de NVKS voor gekozen is om geen specifieke zaken voor te schrijven voor non-assurance opdrachten die beoordeeld moeten worden in het kader van de OKB. Dit is ingegeven door het feit dat deze OKB's in alle gevallen volgen uit het beleid dat de accountantseenheid zelf heeft opgesteld. Als een accountantseenheid ervoor kiest om een OKB te laten doen op een specifiek type opdracht dan kan het ook aan die accountantseenheid worden overgelaten om in het beleid invulling te geven aan het behalen van de bovenliggende doelstelling (zijnde vaststellen dat het team de opdracht conform relevante wet- en regelgeving heeft uitgevoerd). Daarbij is het ook goed om na te gaan wat de aanleiding is geweest voor de accountantseenheid (of de regeling) om een OKB voor te schrijven en daar gericht aandacht aan te besteden bij de OKB. Zo was in het kader van de NOW Standaard 4415N Accountsopdracht bij de NOW-regeling- aan assurance verwant er behoefte aan een vier ogen beginsel ter compensatie van het feit dat een accountant wel objectief, maar niet onafhankelijk hoefde te zijn van de opdrachtgever.

4.3 OKB wordt uitgevoerd nadat de werkzaamheden (op onderdelen) zijn afgerond

De OKB'er stelt vast dat de eindverantwoordelijke accountant redelijkerwijs tot het oordeel heeft kunnen komen. Waarbij dit oordeel veelal gebaseerd zal zijn op conclusies op deelonderwerpen (bijv. jaarrekeningposten of planningswerkzaamheden). De OKB'er kan het werk pas afronden als de eindverantwoordelijke accountant ook daadwerkelijk die conclusies op onderdelen heeft getrokken. Anders gezegd: de OKB'er beoordeelt de afgeronde werkzaamheden van het controleteam. Het kan daarbij voorkomen dat de OKB'er van mening is dat de (geplande) werkzaamheden de conclusies onvoldoende (zullen) onderbouwen. In dat geval informeert de OKB'er het team hierover. Het is vervolgens aan de eindverantwoordelijke accountant om te bepalen hoe deze punten opgevolgd moeten worden. Hierna stelt de OKB'er vast dat de opvolging in voldoende mate heeft plaatsgevonden.

Een bedreiging voor de objectiviteit van de OKB'er kan ontstaan afhankelijk van de timing en omvang van de besprekingen met het opdrachtteam over bijvoorbeeld een significant oordeel. Aan de ene kant dient de OKB'er de significante oordelen te bespreken met de externe accountant⁸ en kan dit de externe accountant beïnvloeden bij het zetten van vervolgstappen. Anderzijds dient te worden

⁸ Artikel 8 lid 6 EU Verordening.

voorkomen dat de OKB'er een te grote betrokkenheid krijgt bij het tot stand komen van de besluiten, waardoor per saldo de OKB'er de besluiten neemt, of lijkt te nemen, namens het opdracht team⁹.

4.4 Kan de uitvoering van de OKB worden gefaseerd?

In ISQM 2 is opgenomen dat de accountantseenheid procedures moet ontwikkelen die regelen dat de OKB'er de werkzaamheden op passende momenten gedurende de uitvoering van de controle¹⁰ uitvoert, zodat de OKB'er een goede basis heeft voor de evaluatie van de significante oordeelsvormingen en de conclusies op grond daarvan.

Wat het passende moment is, is afhankelijk van de situatie. Daarbij zijn er twee piketpalen:

- de eerste is, zoals aangegeven in 4.3, dat de eindverantwoordelijke accountant de werkzaamheden op het onderdeel (voorlopig) moet hebben afgerond;
- de tweede is dat de OKB'er de beoordeling heeft afgerond, inclusief het afhandelen van eventuele meningsverschillen met het team, voordat de verklaring wordt afgegeven.

Een late betrokkenheid kan betekenen dat er in een laat stadium van de opdrachtuitvoering nog zaken moeten worden aangepast door het opdrachtteam, ook in bijvoorbeeld de risico-inschatting, voor de verklaring kan worden afgegeven.

Om dit te voorkomen kan de OKB gedurende de verschillende fasen van de controle worden uitgevoerd¹¹. Een OKB'er zou bijvoorbeeld na het afronden van het verkrijgen van de kennis van de huishouding, de risicoanalyse en het bepalen van de verdere controle-aanpak kunnen kijken naar de materialiteitsbepaling en de identificatie van significante risico's. De OKB'er zal dan bij het afronden van de OKB wel moeten nagaan of de eerder beoordeelde stukken en afwegingen nog steeds de juiste zijn. De identificatie van risico's is immers een iteratief proces en het kan dus zijn, dat in een latere fase van het proces nieuwe risico's in kaart zijn gebracht of dat risico's toch niet relevant bleken.

4.5 De onderzoekende, alerte en kritische instelling van de OKB'er

Van de OKB'er wordt niet expliciet in de regelgeving gevraagd dat de OKB'er werkt met een PKI. Dit is een gevolg van de definitie van de PKI in de NV COS zijnde:

'Een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude, en een kritische evaluatie van controle-informatie.'

Dat neemt niet weg dat een onderzoekende instelling, het alert zijn op mogelijke belangrijke omissies bij de uitvoering van een opdracht of oordeelsvorming en een kritische evaluatie van de verkregen informatie verwacht mag worden van een OKB'er om de OKB goed uit te voeren. Voor zover dat niet direct uit de regelgeving volgt, volgt dat wel uit het fundamenteel beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid uit de VGBA.

Een wijze waarop de hiervoor genoemde houding van de OKB'er kan worden ingevuld is een zogenaamde *stand back*¹². De OKB'er 'leunt achterover' na afronden van de OKB werkzaamheden en reflecteert of alle werkzaamheden die benodigd zijn, zijn gedaan. Onderdeel hiervan is overwegen of alle door de OKB'er beoordeelde (controle)werkzaamheden en (controle)documentatie de significante oordeelsvormingen door het opdrachtteam afdekken en of er vanuit hieruit geen signalen naar voren zijn gekomen die nog om aanvullende (controle)werkzaamheden vragen.¹³

De OKB'er zal bij de beoordeling van assurance-opdrachten¹⁴ wel kijken naar de professioneel kritische Instelling (PKI) van de eindverantwoordelijke accountant en het opdrachtteam.

⁹ Paragraaf A27 ISQM 2.

¹⁰ Paragraaf 24 sub a ISQM 2.

¹¹ Paragraaf 24 sub a volgend uit ISQM 2.

¹² Volgend uit ISQM 2, paragraaf 27 c.q. paragraaf 25.

¹³ NV COS 200, paragraaf 15 jo. paragraaf A20, vierde bullet.

¹⁴ Waaronder beoordeling en controle opdrachten.

4.6 Verantwoording door de OKB'er

Een OKB'er moet zich kunnen verantwoorden over de uitgevoerde werkzaamheden. In ISQM 2¹⁵ wordt onder meer vereist dat de documentatie van de OKB'er zodanig is dat het een ervaren accountant, zonder eerdere kennis van de opdracht, in staat moet stellen inzicht te verwerven in de aard, timing en omvang van de OKB alsmede de conclusies die zijn getrokken naar aanleiding van de uitvoering van de OKB. In ISQM 2 en NVKS¹⁶ is opgenomen dat de wijze van documentatie van de OKB middels beleid van de accountantseenheid wordt ingevuld. De OKB'er dient zich hierbij te houden aan het beleid voor documentatie van de accountantseenheid.

De documentatie van de OKB is de verantwoordelijkheid van de OKB'er. Het lijkt praktisch om de documentatie onderdeel te laten zijn van het dossier. Dit is ook als zodanig opgenomen in ISQM 2.29.

Daarom wordt ook van accountantseenheden gevraagd om procedures op te stellen voor de documentatie. In ISQM 2 paragraaf 30 zijn nadere elementen opgenomen die in het beleid van de accountantseenheid moeten worden verwerkt. Dit bevat:

- de naam van de OKB'er (en eventuele andere OKB teamleden);
- een identificatie van de beoordeelde opdracht;
- het melden aan de eindverantwoordelijke accountant dat de OKB is afgerond, nadat de OKB'er dit heeft vastgesteld;
- de notificaties naar de eindverantwoordelijke accountant zowel in geval van zorgen over onvoldoende onderbouwing van de significante oordelen als eventuele escalaties in geval van onvoldoende opvolgen van deze zorgen.

Verdere voorbeelden van wat bijvoorbeeld gedocumenteerd zou kunnen worden door de OKB'er zijn opgenomen in paragraaf 5.3 *Voorbeelden aantoonbaarheid en documentatie*.

Zolang ISQM 2 nog niet formeel ingevoerd is, is het aan de accountantseenheid om te bepalen of ze deze punten wil meenemen in haar beleid.

4.7 Aanvullende onderdelen van de OKB

In ISQM 2 paragraaf 25 komen de volgende onderdelen terug die de OKB'er op basis van het door de accountantseenheid opgestelde beleid¹⁷ beoordeelt.

Het lezen van en inzicht verkrijgen in de informatie gecommuniceerd door¹⁸:

- i het team met betrekking tot de aard en omstandigheden van de entiteit en de communicatie door het opdrachtteam (dit is in lijn met huidige regelgeving); en
- ii de accountantseenheid met betrekking tot monitoring en herstel procedures ('monitoring and remediation process') van de accountantseenheid, specifiek tekortkomingen die invloed hebben, of kunnen hebben op gebieden van significante oordelen van het opdrachtteam (dit is een aanvulling op de huidige regelgeving).

Onder de voorgaande twee punten wordt in ieder geval verstaan de communicatie inzake de cliënt- en opdrachtaanvaarding (bijvoorbeeld de offerte en de opdrachtbevestiging) vanuit het opdrachtteam aan de controlecliënt en de eventuele 'interne risico afdeling'. Daarnaast is van belang aandacht te hebben voor de naleving van de onafhankelijkheidsregels door het opdrachtteam (inclusief de eindverantwoordelijke accountant) en vast te stellen dat passende consultaties¹⁹ hebben plaats gevonden.²⁰

Ethische vereisten (aanvullend vereiste voor NVKS OKB's)

In ISQM 2 paragraaf 25 wordt bij een controle van financiële overzichten van de OKB'er vereist dat de OKB'er de documentatie evalueert op basis waarvan de eindverantwoordelijke accountant concludeert dat aan de relevante ethische vereisten met betrekking tot onafhankelijkheid is voldaan. Deze

¹⁵ Hoewel deze standaard pas van toepassing is voor boekjaren die eindigen op of na 15 december 2022, hebben wij wel gekeken in hoeverre er *good practices* hierin beschikbaar zijn die nu al onder de huidige wet en regelgeving toegepast kunnen worden om handvatten te geven aan de OKB.

¹⁶ NVKS paragraaf 20 lid 1 sub d.

¹⁷ ISQM 2, paragraaf 24 sub a.

¹⁸ ISMQ 2, paragraaf 25 sub a.

¹⁹ NV COS 220, paragraaf 18.

²⁰ ISQM 2, paragraaf 25 sub d & e.

documentatie zal na implementatie van ISA 220 (Revised) onder andere voortkomen uit de vereiste dat de eindverantwoordelijke accountant, voorafgaand aan de datering van de verklaring, verantwoordelijkheid neemt voor het bepalen of aan relevante ethische vereisten, inclusief die met betrekking tot onafhankelijkheid is voldaan.

Betrokkenheid eindverantwoordelijke accountant

ISA 220 (Revised)²¹ vereist dat de eindverantwoordelijke accountant voor het afgeven van de verklaring heeft vastgesteld, dat de betrokkenheid van de eindverantwoordelijke accountant voldoende en passend was gedurende de controle zodanig dat de eindverantwoordelijke accountant de basis heeft om te concluderen dat de significante oordelen en de getrokken conclusies toereikend zijn gegeven de aard en omstandigheden van de opdracht. ISA 220 (Revised) geeft ook aan dat de betrokkenheid van de eindverantwoordelijke accountant kan worden gedocumenteerd op verschillende manieren. Notulen van besprekingen tussen de eindverantwoordelijke accountant en het opdrachtteam, review door de eindverantwoordelijke accountant van dergelijke documentatie, kan de OKB'er ondersteunen in het evalueren van de betrokkenheid van de eindverantwoordelijke accountant. In ISQM 2 paragraaf 25 wordt namelijk bij een controle van financiële overzichten vereist dat de OKB'er op basis van de vastlegging door de eindverantwoordelijke accountant evalueert dat de betrokkenheid van de eindverantwoordelijke accountant tijdens de controle voldoende en passend is geweest. Dit is een voorwaarde voor de OKB'er om vast te stellen dat de eindverantwoordelijke accountant de basis heeft voor de gemaakte significante oordelen en de getrokken conclusies en dat deze passend zijn gezien de aard en omstandigheden van de opdracht.

Onopgeloste zorgpunten van de OKB'er (nieuw voor NVKS OKB's)

In ISQM 2 paragraaf 26 is opgenomen dat de OKB'er de eindverantwoordelijke accountant informeert indien de OKB'er zorgpunten heeft dat de significante oordelen²² gemaakt door het opdrachtteam, of de getrokken conclusies daarover, niet passend zijn. Als zulke zorgpunten niet naar tevredenheid van de OKB'er worden opgelost, dan zal de OKB'er een door het beleid van de accountantseenheid aangewezen passende beroepsbeoefenaar binnen de accountantseenheid informeren dat de OKB niet afgerond kan worden tot dat de zorgpunten zijn opgelost. Indien de OKB'er en de eindverantwoordelijke accountant het niet met elkaar eens worden volgen ze hiervoor de binnen de accountantseenheid opgestelde escalatieprocedure.

4.8 Beleid op organisatieniveau

Per accountantseenheid dient (de invulling van) het OKB-beleid te worden bepaald. De accountantseenheid dient kritisch, voor andere dan wettelijke controles bij oob's, te bepalen waar een OKB wordt ingezet als kwaliteitswaarborg. Het OKB-beleid kan per accountantseenheid verschillen. ISQM 1 vereist dat in het OKB-beleid is geborgd dat de signalen uit de OKB die relevant kunnen zijn voor de doelstelling van de accountantseenheid – het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de opdrachtuitvoering voldoet aan wet- en regelgeving- worden gerapporteerd door de OKB'er.

In sommige gevallen wordt passend binnen het beleid op organisatieniveau gebruik gemaakt van een externe OKB'er. Voor de regelgeving wordt deze externe OKB'er aangemerkt als werkzaam bij of verbonden aan de accountantseenheid. Daarmee is de externe OKB'er onderdeel van het assurance-team²³ en vallen onder de van toepassing zijnde onafhankelijkheidsregels. De verbondenheid volgt uit het feit dat:

- de OKB een kwaliteitsmaatregel is van de accountantseenheid;
- de accountantseenheid in haar beleid regels moet stellen voor de uitvoering van de OKB;
- de accountantseenheid in haar beleid regels moet stellen over een te volgen escalatieprocedure.

4.9 Samenwerken in een team

Afhankelijk van de omstandigheden voor een specifieke OKB kan het wenselijk zijn dat de OKB'er wordt ondersteund door andere teamleden, bijvoorbeeld een andere (ervaren) beroepsbeoefenaar of een expert/specialist (bijvoorbeeld voor IT of een actuaris). Dergelijke OKB-teamleden treden onafhankelijk op van het controleteam, in lijn met de regels die voor de OKB'er gelden. Tevens gelden voor deze beroepsbeoefenaar, net als voor de OKB'er, de onafhankelijkheidsregels ten aanzien van de desbetreffende klant. Vergelijkbaar met de verantwoordelijkheid van de eindverantwoordelijke

²¹ Deze standaard is op moment van schrijven nog niet geïmplementeerd.

²² Gedefinieerd als 'Wezenlijke oordelen' in de officiële vertaling van de EU-verordening.

²³ OKB'er is wel onderdeel van het assuranceteam (zoals gedefinieerd in de ViO), maar niet van het opdrachtteam.

accountant²⁴ houdt de OKB'er de eindverantwoordelijkheid ook voor de OKB werkzaamheden die door andere OKB-teamleden zijn uitgevoerd.

4.10 Gevolgen van een groep

De doelstelling van een OKB verandert niet bij een groepscontrole. De OKB'er zal ook hier een objectieve evaluatie moeten doen van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring. De OKB'er zal daarbij ook aandacht moeten besteden aan de manier waarop de groepsaccountant heeft vastgesteld welke entiteiten in de groep significant zijn voor de controle gezien de omvang of gezien de risico's die zich daar voordoen en die een materiële impact op de jaarrekening van de groep kunnen hebben. Het kan daarbij nodig zijn om ook te kijken naar significante oordeelsvormingen door accountants bij groepsonderdelen zoals die door de eindverantwoordelijke accountant zijn beoordeeld en gedocumenteerd. De OKB'er kan de werkzaamheden die hiervoor nodig zijn zelf uitvoeren of de OKB'er kan daarbij gebruik maken van aangestelde OKB-teamleden die werkzaamheden uitvoeren op het niveau van een groepsonderdeel, bijvoorbeeld door dat de OKB'er of een OKB het gesprek met de accountant van het groepsonderdeel (fysiek) bijwoont. Hierbij kan de OKB'er gebruikmaken van (lokale) OKB teamleden in lijn met paragraaf 4.9²⁵. In beide situaties blijft de OKB'er zelf eindverantwoordelijk en zal waar nodig dus zelf aanvullende werkzaamheden moeten doen/waarborgen moeten treffen.

In ISQM 2 paragraaf A27 is opgenomen dat de OKB'er het noodzakelijk kan achten om een discussie te voeren over significante onderdelen en significante oordeelsvorming met andere leden van het opdrachtteam naast het groepsteam. Dit kan bijvoorbeeld doordat de OKB'er aanschuift bij de gesprekken die de externe accountant met het opdrachtteam van dit groepsonderdeel heeft.

De OKB'er kan waar nodig in de documentatie verwijzen naar stukken die door de eindverantwoordelijke accountant zijn overgenomen uit de dossiers van groepsonderdelen en die door de OKB'er of door de OKB teamleden zijn betrokken in de OKB.

²⁴ NV COS 220 paragraaf 7a.

²⁵ ISQM 2, paragraaf A32.

5 Voorbeelden ten aanzien van jaarrekeningcontroles

In dit hoofdstuk wordt met enkele voorbeelden een praktische invulling van enkele zaken in het vorige hoofdstuk gegeven. De voorbeelden zijn bedoeld om accountants te helpen met een mogelijke invulling van de vereisten met betrekking tot de OKB. Het is goed mogelijk dat accountants ook op een andere manier invulling aan deze vereisten geven. Het kan ook voorkomen dat de voorbeelden in een specifieke situatie niet toereikend zijn om aan de vereisten voor een OKB te voldoen.

5.1 Voorbeelden van significante oordeelsvormingen en randvoorwaarden voor een goede oordeelsvorming

Zoals uit hoofdstuk 3 blijkt is ISQM 2 *principle based*.

De NV COS bevat geen definitie van significante oordeelsvormingen. Gezien het gebruik van significante op ander plekken in de NV COS ligt het voor de hand significante in dit kader te vertalen met begrippen als belangrijke/relevante. Paragraaf A18 zegt het volgende over significante oordeelsvormingen:

‘Significante oordeelsvormingen omvatten het volgende:

- het inschatten van de risico’s op een afwijking van materieel belang;
- het evalueren of de uitgevoerde toetsingen voldoende zijn;
- het evalueren van de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling;
- het evalueren van significante schattingen; en
- het evalueren van de toereikendheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, en andere aangelegenheden die de controleverklaring beïnvloeden.’

Bij de onderdelen van significante oordeelsvorming en randvoorwaarden zijn hieronder enkele voorbeelden opgenomen van de mogelijke vragen, aandachtspunten en overwegingen die door een OKB’er kunnen worden meegenomen in de gesprekken met de eindverantwoordelijke accountant tijdens de uitvoering van de OKB. Het is met nadruk geen overzicht dat de OKB’er dient te hanteren maar geeft richting door middel van voorbeelden en voorbeeld overwegingen. De voorbeelden zijn dus nadrukkelijk niet bedoeld als checklist en kunnen ook niet als zodanig worden gebruikt.

Onderwerp		Mogelijke vragen/aandachtspunten
a	Onafhankelijkheid van het team	<ul style="list-style-type: none"> • Op welke wijze is door de eindverantwoordelijke accountant de onafhankelijkheid van het opdrachtteam en de controleteams bij de groepsonderdelen vastgesteld en geborgd? • Is dit door het team ook daadwerkelijk vastgesteld en gedocumenteerd?
b	Het hanteren van een professioneel kritische instelling door de opdrachtpartner in het kader van significante oordeelsvorming en het team	<ul style="list-style-type: none"> • Waar heeft het opdrachtteam (inclusief de externe/eindverantwoordelijke accountant) een professioneel kritische instelling getoond? • Is beoordeeld of het team op de juiste onderwerpen haar professioneel kritische instelling heeft toegepast? • Blijkt het feit dat het team een professioneel kritische instelling heeft toegepast uit het dossier (bijvoorbeeld in de notulen van de bespreking met de klant of teamdiscussies)?
c	De betrokkenheid van de eindverantwoordelijk partner bij de uitvoering van de opdracht	<ul style="list-style-type: none"> • Op welke wijze is de eindverantwoordelijk partner betrokken geweest bij de opdracht? • Heeft de eindverantwoordelijk partner de zaken die op grond van de NV COS moeten worden uitgevoerd afgerond? • Zijn zaken naar behoren gedocumenteerd in het dossier?
d	Informatie vanuit de accountantseenheid met betrekking tot haar evaluatie van uitgevoerde opdrachten en de verbeteringsacties die daaruit naar voren zijn gekomen, voor zover relevant voor de specifieke opdracht	<ul style="list-style-type: none"> • Heeft het team kennisgenomen van communicatie vanuit de accountantseenheid n.a.v. ervaringen uit OKB’s, interne reviews of andere zaken n.a.v. de kwaliteitsbewaking? • Komen uit deze communicatie zaken die relevant zijn voor deze controle? • Zijn die zaken voldoende opgevolgd en waaruit blijkt dit?
e	Communicatie van het team in het kader van de aard en situatie van de te controleren organisatie vanuit de opdrachtacceptatie	<ul style="list-style-type: none"> • Blijken uit de cliënt- en opdrachtacceptatie aandachtspunten voor de controle en zijn deze aandachtspunten meegenomen?

<p>f</p>	<p>De onderkende significante risico's en de geplande controlewerkzaamheden hierop</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Heeft het opdrachtteam een toereikende analyse gedaan van activiteiten die tot transacties leiden? • Is er toereikende aandacht geweest voor de gevolgen voor bijvoorbeeld het moment van verantwoorden van de omzet? • Heeft het opdrachtteam een toereikende analyse gedaan om eventuele ongebruikelijke transacties (transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit) te identificeren? • Heeft het opdrachtteam met toereikende diepgang geanalyseerd en vastgesteld of frauderisico's aanwezig zijn? • Heeft het opdrachtteam een toereikende analyse gedaan van de continuïteitsveronderstelling en de risico's die de continuïteit kunnen beïnvloeden? • Zijn de geplande werkzaamheden toereikend om de significante (fraude) risico's te reduceren? • Heeft het opdrachtteam toereikend opvolging gegeven aan de significante (fraude) risico's? • Heeft het opdrachtteam de schattingen van management en significante aangelegenheden geëvalueerd en is het controleteam op basis van door de OKB'er beoordeelde controledocumentatie redelijkerwijs tot de juiste conclusie gekomen? • Heeft het opdrachtteam de evaluatie van de opzet en bestaan van de relevante interne beheersingsmaatregelen toereikend uitgevoerd? • Zijn in toereikende mate door het opdrachtteam de bevindingen ten aanzien van algemene IT beheeromgeving meegewogen? • Is bij de evaluatie van de werking van de interne beheersingsmaatregelen toereikende aandacht besteed aan: <ul style="list-style-type: none"> ○ de objectiviteit en deskundigheid van de functionaris die de interne beheersingsmaatregel uitvoert; ○ de effectiviteit van de maatregel ten opzichte van de af te dekken bewering? • Zijn eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing die tijdens de controle zijn geïdentificeerd adequaat geëvalueerd en gerapporteerd aan het management en aan de met governance belaste personen? • Uitkomsten van de groepscontrole: <ul style="list-style-type: none"> ○ Heeft het opdrachtteam op groepsniveau toereikende werkzaamheden verricht om de onafhankelijkheid en professionele competentie van de accountants van groepsonderdelen, in het bijzonder accountants van groepsonderdelen buiten het netwerk van de groepsaccountant, te beoordelen en zo nodig te evalueren en hoe eventuele geïdentificeerde problemen zijn opgelost? ○ Heeft het opdrachtteam op groepsniveau voldoende betrokkenheid bij de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen in overeenstemming met standaard 600? ○ Is de mate van betrokkenheid van specialisten bij groepsonderdelen passend? ○ Heeft het groepscontrole team de door de accountants van groepsonderdelen gerapporteerde tekortkomingen in de interne beheersing in toereikende mate overwogen? ○ Heeft het opdrachtteam op groepsniveau de significante risico's zoals geïdentificeerd door de accountants van de groepsonderdelen in toereikende mate overwogen? ○ Heeft het opdrachtteam op groepsniveau in toereikende mate geanalyseerd en opvolging geven aan de vraag of er belangrijke onopgeloste kwesties zijn bij groepsonderdelen, inclusief belangrijke kwesties op het gebied van controleren en financiële verslaglegging?
<p>g</p>	<p>Materialiteitsbepaling</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Zijn er signalen dat de door het opdrachtteam voorgestelde kwalitatieve of kwantitatieve materialiteit niet op een juiste wijze is vastgesteld? <ul style="list-style-type: none"> ○ Bijvoorbeeld: nieuwe contracten, wijzigingen in de omgeving e.d.?

		<ul style="list-style-type: none"> ○ Heeft het opdrachtteam een toereikende analyse uitgevoerd voor de kwalitatieve materialiteit, zijn er posten waar ze speciale aandacht aan moeten besteden? ○ Heeft het opdrachtteam de toewijzing van de materialiteit voor de groepsonderdelen op een toereikende wijze gedaan? ○ Hoe verhoudt de materialiteit zich tot het voorgaande jaar? ● Is in de concept controleverklaring op een juiste wijze gerapporteerd over de materialiteit (indien van toepassing)?
h	Inzet specialisten	<ul style="list-style-type: none"> ● Heeft het team waar nodig specialisten ingezet? ● Is voldoende vastgesteld dat de werkzaamheden van specialisten toereikend zijn voor het doel van de opdracht? ● Zijn de bevindingen van specialisten voldoende meegewogen in het verdere controleproces?
i	De uitkomsten consultaties	<ul style="list-style-type: none"> ● Heeft het opdrachtteam de uitkomsten van consultaties op een toereikende manier verwerkt? ● Zijn er vanuit de werkzaamheden die door de OKB'er zijn beoordeeld nog andere zaken die geconsulteerd hadden moeten worden?
j	De aard van gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde fouten	<ul style="list-style-type: none"> ● Heeft het opdrachtteam een toereikende analyse van de impact van gecorrigeerde en ongecorrigeerde afwijkingen gedaan? ● Indien van toepassing zijn deze punten ook toereikend gerapporteerd aan de relevante organen?
k	Overwegingen bij het verstrekken van een niet goedkeurende verklaring	<ul style="list-style-type: none"> ● Bespreek de voorgestelde onderbouwing op het niet verstrekken van een goedkeurende verklaring.
l	De zaken besproken met auditcomité, het bestuur of ander toezichthoudend orgaan	<ul style="list-style-type: none"> ● Bespreek de (voorgestelde) rapportage aan het management en aan de met governance belaste personen, met een focus op de consistentie met de bij de OKB'er bekende informatie uit de door de OKB'er beoordeelde werkzaamheden. ● Bespreek met de eindverantwoordelijke accountant de andere zaken besproken met de met governance belaste personen.
m	De zaken besproken met bevoegde autoriteiten en andere externe partijen	<ul style="list-style-type: none"> ● Bespreek met de eindverantwoordelijke accountant de eventuele zaken besproken met autoriteiten en andere externe partijen. ● Vraag na of er nog andere communicatie met autoriteiten is/wordt verwacht.
n	De keuze en beschrijving van kernpunten van de controle	<ul style="list-style-type: none"> ● Vraag een toelichting op de voorgestelde kernpunten in het licht van de kennis die opgedaan is bij de uitvoering van de OKB. ● Beoordeel of de beschrijving van zowel het kernpunt, de werkzaamheden als de eventuele conclusie recht doet aan de specifieke situatie.

5.2 Voorbeelden besprekingen tussen de OKB'er en het opdrachtteam²⁶

Regelmatige communicatie tussen het opdrachtteam en de OKB'er voor de opdracht kan helpen bij het faciliteren van een effectieve en tijdige OKB van de opdracht.

Echter, een bedreiging voor de objectiviteit van de OKB'er kan ontstaan afhankelijk van de timing en omvang van de besprekingen met het opdrachtteam over bijvoorbeeld een significant oordeel. Een te grote betrokkenheid van de OKB'er bij het tot stand komen van de conclusies moet voorkomen worden. Het beleid van de accountantseenheid kan beschrijven welke acties de OKB'er of het opdrachtteam dient te nemen om situaties te vermijden waarin de OKB'er kan worden geacht beslissingen te nemen namens het opdrachtteam. De OKB'er is objectief en onafhankelijk van het team, de OKB'er wordt dus niet ingezet ter invulling van mogelijke lacunes in de kennis van het opdrachtteam.

In de gevallen dat er sprake is van een mogelijke lacunes in de kennis van het opdrachtteam kan de accountantseenheid bijvoorbeeld consultatieverplichting voor de externe accountant over dergelijke significante oordelen met ander relevant personeel in overeenstemming met de richtlijnen van de accountantseenheid voorschrijven.

²⁶ ISQM 2 paragraaf 24 paragraaf c jo A27.

5.3 Voorbeelden aantoonbaarheid en documentatie

De OKB'er documenteert de uitkomsten van de uitgevoerde OKB, samen met de overwegingen achter deze uitkomsten. In ISQM 2 is vastgelegd dat de vorm, aard en reikwijdte van de documentatie mogelijk afhankelijk is van factoren zoals:

- de aard en complexiteit van de opdracht;
- de aard van de entiteit;
- de aard en complexiteit van de bevindingen en aangelegenheden die onderdeel vormen van de beoordeling;
- de reikwijdte van de beoordeelde controledocumentatie.

Ook het team of de accountantseenheid moeten een aantal – veelal procedurele zaken -, rondom de OKB documenteren. Soms zullen uit de documentatie van het team, bijvoorbeeld notulen, bepaalde zaken rondom de OKB blijken. De OKB'er hoeft die dan niet separaat te documenteren.

Het is goed gebruik dat de OKB'er de overwegingen (die ten grondslag liggen aan de uitkomst van de beoordeling) vastlegt als onderdeel van het controledossier. In ISQM 2 paragraaf 29 wordt dit ook als zodanig verplicht gesteld. Dit kan per onderdeel van de verplichte werkzaamheden/onderdelen van significante oordeelsvorming zoals opgenomen in hoofdstuk 4. Documentatie kan op verschillende manieren worden vormgegeven, direct in het elektronische dossier, via een memorandum of middels vastlegging van notulen. De bovengenoemde factoren spelen een rol bij het bepalen van de vorm, aard en reikwijdte van de documentatie. Bij omvangrijkere en complexere opdrachten zal de documentatie zichtbaar zijn in de applicatie van de accountantseenheid, is er een memorandum geschreven met de belangrijkste overwegingen die ten grondslag liggen aan de conclusies en zijn de belangrijkste discussies met het opdrachtteam in notulen vastgelegd.

In de praktijk zullen duidelijke afspraken moeten worden gemaakt door wie (opdracht team in notulen of OKB'er/OKB-team in hun memorandum) welk deel van de vastleggingen wordt gemaakt en op welke manier de vastlegging van de OKB'er plaatsvindt. De OKB'er is eindverantwoordelijk voor de OKB documentatie. Indien de overwegingen van het opdrachtteam evident uit het dossier blijken, overeenkomstig Standaard 230, dan kan de OKB'er ook volstaan met de verwijzing of zichtbare review van de dossieronderdelen. Daarbij wordt door de OKB'er aangegeven dat deze het eens is met de overwegingen die het opdrachtteam heeft gemaakt.

5.4 Voorbeelden overwegingen van de diepgang

De diepgang (omvang van de te beoordelen documentatie) van de OKB is onderdeel van de professionele oordeelsvorming van de OKB'er. Factoren die de OKB'er kan overwegen bij het bepalen van de diepgang omvatten bijvoorbeeld²⁷:

- De reden waarom de OKB als maatregel is genomen op basis van het beleid van de accountantseenheid, bijvoorbeeld in verband met complexe transacties.
- Eventuele geconstateerde tekortkomingen, herstelwerkzaamheden hierop en eventuele richtlijnen van de accountantseenheid die gebieden zouden kunnen identificeren die diepgaandere werkzaamheden vragen.
- Complexiteit van de opdracht.
- Branche/sector van de klant, de relatieve omvang van de klant en of sprake is van een oob of beursgenoteerde onderneming.
- Relevante bevindingen voor deze opdracht of eindverantwoordelijke accountant uit interne en externe inspecties, inclusief de OKB, in het voorgaande jaar, of algemene bevindingen ten aanzien van de kwaliteit van de accountantseenheid.
- Informatie verkregen vanuit het cliënt- en opdrachtacceptatieproces ten aanzien van deze specifieke klant of opdracht.
- Voor assurance-opdrachten: de door het opdrachtteam uitgevoerde identificatie, beoordeling, en de reactie op de risico van materiële fouten in de opdracht, inclusief eventuele wijzingen ten opzichte van vorig jaar.
- De samenwerking met het opdrachtteam. De accountantseenheid kan hiervoor ook specifieke procedures hebben, die aangeven hoe de OKB'er dient te acteren indien er geen samenwerking is vanuit het opdrachtteam.
- Signalen die tegen gekomen zijn tijdens de uitvoering van de OKB.

²⁷ Onder meer vanuit ISQM 2, A30 en A31.

- Indien relevant voor de opdracht, de continuïteitsveronderstelling van de cliënt en de daarop verrichte werkzaamheden door het opdrachtteam.
- Significante veranderingen in de controlestrategie of de geplande controleaanpak in vergelijking tot voorgaande jaren.
- Aanwezigheid van frauderisico's.
- In geval van een groepscontrole, signalen vanuit de eventueel aangestelde OKB'ers op groepsonderdelen. Verder, kan de OKB'er het volgende overwegen om de diepgang van de werkzaamheden te bepalen:
 - de aard en omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel;
 - de aard en omvang van de controledocumentatie die beschikbaar is bij het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot significante oordeelsvormingen door de accountant van het groepsonderdeel;
 - het voeren van besprekingen met de accountant van het groepsonderdeel en/of het reviewen van een aanvullende controledocumentatie opgesteld door de accountant van het groepsonderdeel.

Uiteraard is dit niet bedoeld om te compenseren voor tekortkomingen in de controle.

Bijlage: Te beoordelen zaken bij een OKB

Verordening oob	Wettelijke niet-oob controle via Bta	NVKS assurance oob	NVKS Assurance Niet-oob	NVKS Non assurance	Verordening Engels ²⁸	ISQM 2 - Audit	ISQM 2 – Review	ISQM 2 – other assurance and related services	NV COS 220
De onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor ten opzichte van de gecontroleerde entiteit	De onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor ten opzichte van de gecontroleerde entiteit	Beoordeelt hoe de eindverantwoordelijke accountant de onafhankelijke uitvoering van de opdracht heeft gewaarborgd	-	-	The independence of the statutory auditor or the audit firm from the audited entity	Evaluate the basis for the engagement partner's determination that relevant ethical requirements relating to independence have been fulfilled. (Ref: Para. A44)			(alleen oob) De evaluatie van het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van de accountants-eenheid met betrekking tot de controle-opdracht
De significante risico's die relevant zijn voor de wettelijke controle en die de wettelijke auditor of de voornaamste vennoot tijdens de uitvoering van de wettelijke controle heeft gedetecteerd, en de maatregelen die de wettelijke auditor of de voornaamste vennoot heeft genomen om	De significante risico's die relevant zijn voor de wettelijke controle en die de wettelijke auditor of de voornaamste vennoot tijdens de uitvoering van de wettelijke controle heeft gedetecteerd, en de maatregelen die de wettelijke auditor of de voornaamste vennoot heeft genomen om deze risico's	Bespreking van significante aangelegenheden met de eindverantwoordelijke accountant	Bespreking van significante aangelegenheden met de eindverantwoordelijke accountant	-	The significant risks which are relevant to the statutory audit and which the statutory auditor or the key audit partner has identified during the performance of the statutory audit and the measures that he or she has taken to adequately manage those risks	Discuss with the engagement partner and, if applicable, other members of the engagement team, significant judgments made in planning, performing and reporting on the engagement. (Ref: Para. A35–A38)	Discuss with the engagement partner and, if applicable, other members of the engagement team, significant matters and judgments made in planning, performing and reporting on the engagement. (Ref: Para. A35–A38)	Discuss with the engagement partner and, if applicable, other members of the engagement team, significant matters and judgments made in planning, performing and reporting on the engagement	Bespreking van significante aangelegenheden met de opdracht-partner

²⁸ Voor de vergelijkbaarheid met ISQM 2 is ook de Engelse tekst van de verordening opgenomen.

deze risico's adequaat te beheren	adequaar te beheren							(Ref: Para. A35–A38)	
De redenering van de wettelijke auditor of de voornaamste venoot, in het bijzonder met betrekking tot het materialiteitsniveau en de onder b) genoemde significante risico's	De redenering van de wettelijke auditor of de voornaamste venoot, in het bijzonder met betrekking tot het materialiteitsniveau en de onder b) genoemde significante risico's	-	-	-	The reasoning of the statutory auditor or the key audit partner, in particular with regard to the level of materiality and the significant risks referred to in point (b)				
Elk verzoek om advies aan externe deskundigen en de tenuitvoerlegging van dit advies	Elk verzoek om advies aan externe deskundigen en de tenuitvoerlegging van dit advies	Vaststelt dat passende adviesvragen als bedoeld in paragraaf 12, tweede lid, onder g, zijn gesteld en de daaruit voortvloeiende conclusies zijn beoordeeld	-	-	Any request for advice to external experts and the implementation of such advice	Evaluate whether appropriate consultation has taken place on difficult or contentious matters or matters involving differences of opinion and the conclusions arising from those consultations. (Ref: Para. A45)	Evaluate whether appropriate consultation has taken place on difficult or contentious matters or matters involving differences of opinion and the conclusions arising from those consultations. (Ref: Para. A45)	Evaluate whether appropriate consultation has taken place on difficult or contentious matters or matters involving differences of opinion and the conclusions arising from those consultations. (Ref: Para. A45)	(alleen oob) De vraag of passende consultatie heeft plaats gevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van mening of andere moeilijke of omstrede aangelegenheden, alsmede de conclusies die uit deze consultatie voortkomen
De aard en het bereik van de gecorrigeerde en niet-	De aard en het bereik van de gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde	-	-	-	The nature and scope of the corrected and uncorrected				

gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten die tijdens de uitvoering van de controle zijn gedetecteerd	afwijkingen in de financiële overzichten die tijdens de uitvoering van de controle zijn gedetecteerd				misstatements in the financial statements that were identified during the carrying out of the audit				
De onderwerpen die zijn besproken met het auditcomité en het bestuurs- en/of toezichthoudend orgaan van de gecontroleerde entiteit	De onderwerpen die zijn besproken met het auditcomité en het bestuurs- en/of toezichthoudend orgaan van de gecontroleerde entiteit	-	-	-	The subjects discussed with the audit committee and the management and/or supervisory bodies of the audited entity				
De onderwerpen die zijn besproken met bevoegde autoriteiten en, in voorkomend geval, met andere derde partijen	De onderwerpen die zijn besproken met bevoegde autoriteiten en, in voorkomend geval, met andere derde partijen	-	-	-	The subjects discussed with competent authorities and, where applicable, with other third parties				
Of de door de beoordelaar uit het dossier geselecteerde documenten en informatie het oordeel van de wettelijke auditor of de voornaamste auditpartner dat is verwoord in het ontwerp van de verklaringen als bedoeld in de artikelen 10	Of de door de beoordelaar uit het dossier geselecteerde documenten en informatie het oordeel van de wettelijke auditor of de voornaamste auditpartner dat is verwoord in het ontwerp van de verklaringen als bedoeld in de	Beoordeling van geselecteerde documentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken	Beoordeling van geselecteerde documentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken	-	Whether the documents and information selected from the file by the reviewer support the opinion of the statutory auditor or the key audit partner as expressed in the draft of the reports referred to in Articles 10 and 11	Based on the information obtained in (a) and (b), review selected engagement documentation relating to the significant judgments made by the engagement team and evaluate: (Ref: Para. A39–A43) (i) The basis for making those significant judgments, including, when	Based on the information obtained in (a) and (b), review selected engagement documentation relating to the significant judgments made by the engagement team and evaluate: (Ref: Para. A39–A43)	Based on the information obtained in (a) and (b), review selected engagement documentation relating to the significant judgments made by the engagement team and evaluate: (Ref: Para. A39–A43)	Beoordeling van geselecteerde controle-documentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken

en 11, ondersteunen	artikelen 10 en 11, ondersteunen	uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot significante oordeelsvormingen en of deze de conclusies onderbouwt die zijn getrokken				applicable to the type of engagement, the exercise of professional skepticism by the engagement team; (ii) Whether the engagement documentation supports the conclusions reached; and (iii) Whether the conclusions reached are appropriate	(i) The basis for making those significant judgments, including, when applicable to the type of engagement, the exercise of professional skepticism by the engagement team; (ii) Whether the engagement documentation supports the conclusions reached; and (iii) Whether the conclusions reached are appropriate.	(i) The basis for making those significant judgments, including, when applicable to the type of engagement, the exercise of professional skepticism by the engagement team; (ii) Whether the engagement documentation supports the conclusions reached; and (iii) Whether the conclusions reached are appropriate	En voor oob de vraag of de voor de beoordeling geselecteerde controledocumentatie een goede weergave is van de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot significante oordeelsvormingen en of deze de conclusies onderbouwt die zijn getrokken
		Beoordeling van het object van onderzoek en de voorgestelde accountants verklaring	Beoordeling van het object van onderzoek en de voorgestelde accountants verklaring	-		Zie hieronder	Zie hieronder	Zie hieronder	Beoordeling van de financiële overzichten en van de voorgestelde controleverklaring
		Beoordeling of de voorgestelde accountantsverklaring passend is	Beoordeling of de voorgestelde accountants verklaring passend is	-		For audits of financial statements, the financial statements and the auditor's report thereon,	For review engagements, the financial statements or financial information and	For other assurance and related services engagements, the	Evaluatie van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de

						including, if applicable, the description of the key audit matters; (Ref: Para. A47)	the engagement report thereon	engagement report, and when applicable, the subject matter information. (Ref: Para. A48)	controleverklaring, alsmede overweging of de voorgestelde controleverklaring passend is.
		-	-	-		<p>Read, and obtain an understanding of, information communicated by: (Ref: Para. A34)</p> <p>(i) The engagement team regarding the nature and circumstances of the engagement and the entity; and</p> <p>(ii) The firm related to the firm's monitoring and remediation process, in particular identified deficiencies that may relate to, or affect, the areas involving significant judgments made by the engagement team</p>	<p>Read, and obtain an understanding of, information communicated by: (Ref: Para. A34)</p> <p>(i) The engagement team regarding the nature and circumstances of the engagement and the entity; and</p> <p>(ii) The firm related to the firm's monitoring and remediation process, in particular identified deficiencies that may relate to, or affect, the areas involving significant judgments made by the engagement team</p>	<p>Read, and obtain an understanding of, information communicated by: (Ref: Para. A34)</p> <p>(i) The engagement team regarding the nature and circumstances of the engagement and the entity; and (ii) The firm related to the firm's monitoring and remediation process, in particular identified deficiencies that may relate to, or affect, the areas involving significant judgments made by the engagement team</p>	
		-	-	-		For audits of financial statements, evaluate			

						<p>the basis for the engagement partner's determination that the engagement partner's involvement has been sufficient and appropriate throughout the audit engagement such that the engagement partner has the basis for determining that the significant judgments made and the conclusions reached are appropriate given the nature and circumstances of the engagement. (Ref: Para. A46)</p>			
--	--	--	--	--	--	---	--	--	--

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl