

NBA

Antonio Vivaldistraat 2-8

1083 HP Amsterdam

Reactie per email naar nba@nba.nl

Onderwerp: reactie op concept NBA-handreiking OKB uitvoering en documentatie

Noordwijk, 29 oktober 2021

Geachte NBA,

Dank voor de mogelijkheid te reageren op de concept NBA-handreiking OKB uitvoering en documentatie (hierna: "OKB-handreiking"). Namens V&A accountants-adviseurs (hierna: "V&A") maak ik graag gebruik van de mogelijkheid om te reageren en bij deze ontvangt u onze reactie.

De concept OKB-handreiking noch het daarmee gepaard gaande nieuwsbericht¹ bevat een specifieke consultatievraag. Derhalve deel ik in deze reactie in algemene zin onze observaties bij en vragen over de concept OKB-handreiking.

De reden dat ik namens V&A reageer op de concept OKB-handreiking is dat het uitvoeren van OKB's een van de kernactiviteiten van V&A is. Sinds de oprichting van V&A in 2010 voeren wij als eternbe partij op verzoek van onze cliënten (accountantsorganisaties met een Wta vergunning) jaarlijks meer dan honderd² OKB's uit, grotendeels in het niet-OOB segment. Dit als achtergrondinformatie om beter te kunnen duiden vanuit welke positie en op basis van welke praktijkervaringen deze reactie is opgesteld.

In deze reactie ga ik achtereenvolgens in op de doelstelling van de concept OKB-handreiking, de koppeling naar ISQM 2, de algemene observaties bij en vragen over de concept OKB-handreiking die wij hebben en tot slot de vraagstukken die wij bij de uitvoering van OKB's vooral tegenkomen.

¹ <https://www.nba.nl/nieuws-en-agenda/nieuwsarchief/2021/september/consultatie-handreiking-okb-uitvoering-en-documentatie/>

² Het exact aantal OKB's vermelden wij uit concurrentie overwegingen niet, en die informatie is verder ook niet relevant voor deze reactie.

Doelstelling concept OKB-handreiking

De doelstelling van de concept OKB-handreiking luidt als volgt (pagina 4): “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 2 standaard.”

Deze doelstelling volgt enerzijds uit het onderkende algemene belang 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”. En anderzijds volgt de doelstelling uit de observatie “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.”

- ➔ Is de doelstelling van de concept OKB-handreiking niet te algemeen en te vaag? Uitleg geven is in de basis niet moeilijk, maar kan sterk variëren in omvang en diepgang. De doelstelling zou moeten aansluiten bij de problemen die zijn geconstateerd of ervaren over uitgevoerde OKB’s en het instrument OKB als kwaliteitsmaatregel.
- ➔ Welke concrete aandachtspunten voor de uitvoering en documentatie van de OKB zijn geconstateerd, en door wie zijn deze geconstateerd? Meer zicht hierop maakt het wellicht beter mogelijk om (a) de doelstelling van de concept OKB-handreiking scherper te bepalen en (b) deze doelstelling vervolgens ook te bereiken.

Koppeling met ISQM 2

In het nieuwsbericht bij deze concept OKB-handreiking is het volgende opgenomen: “Met deze handreiking wordt ook nog niet voldaan aan de nieuwe vereisten in de nieuwe kwaliteitsregels, waar ISQM2 deel van uitmaakt. De nieuwe vereisten in ISQM1, dat zich richt op het kwaliteitsmanagement bij een accountantseenheid, en ISQM2, dat gaat over de uitvoering van een OKB, zullen eerst in wet- en regelgeving moeten worden verwerkt voordat ze van toepassing zijn in Nederland. Deze vereisten zijn dus ook niet meegenomen in de handreiking.”

In de concept OKB-handreiking is aangegeven (pag. 4): “[...] bij het schrijven van de handreiking is aansluiting gezocht bij deze internationale ontwikkelingen om daarmee in Nederland versneld te groeien naar een robuustere OKB.” Een soortgelijke passage is ook opgenomen op pagina 6.

Ons is niet geheel duidelijk of de vereisten uit ISQM 2 wel of niet zijn verwerkt in de concept OKB-handreiking. Uit de concept OKB-handreiking blijkt dat momenteel nog niet geheel duidelijk is hoe ISQM 2 (en ook ISQM 1) zullen worden verankerd in de Nederlandse wet- en regelgeving.

- ➔ Is het niet verstandiger om de volgorde om te draaien: eerst duidelijkheid verkrijgen over de verankering en ISQM 1 en ISQM 2 in de Nederlandse wet- en regelgeving, om aansluitend een OKB-handreiking op te stellen die is gebaseerd op voornoemde verankering?

Algemene observaties en vragen concept OKB-handreiking

In tabel 1 zijn onze algemene observaties en vragen opgenomen.

#	Passage in concept OKB-handreiking	Observatie / vraag V&A
1.	<p>Pag.2 – “Van toepassing op: Accountants die wettelijke controles of NVKS opdrachten uitvoeren.”</p> <p>en</p> <p>Pag. 5 – “[...] 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 de accountant te voldoen aan de vereisten zoals gesteld in het Bta [...].”</p>	<p>De OKB’er hoeft niet een accountant te zijn die wettelijke controles of NVKS opdrachten uitvoert. Sterker, als externe OKB’ers concurreren wij bewust niet met onze opdrachtgevers en voeren wij geen wettelijke controles of NVKS opdrachten uit. Dit wordt in feite ook erkend op pagina 5.</p> <p>Van belang is dat de OKB’er voldoende deskundig is. De doelgroep is daarom ons inziens niet juist gedefinieerd.</p>
2.	<p>Pag. 5 – “Bij het schrijven van de handreiking is aansluiting gezocht bij deze internationale ontwikkelingen om daarmee in Nederland versneld te groeien naar een robuustere OKB.”</p>	<p>Wat wordt precies bedoeld met een ‘robuustere OKB’?</p>
3.	<p>Pag. 7 – “De OKB’er is er dus om de kwaliteit te helpen borgen. De OKB is een kwaliteitswaarborg in het kwaliteits-systeem van de accountantseenheid. De eindverantwoordelijk accountant is eindverantwoordelijk voor de kwaliteit van de individuele opdracht.”</p>	<p>In de concept OKB-handreiking mag nadrukkelijker worden benadrukt dat de OKB’er niet eindverantwoordelijk is voor de kwaliteit van de beoordeelde assurance opdracht. Aanvullend kan worden opgenomen dat de verantwoordelijkheid van de OKB’er is het uitvoeren van een adequate OKB als onderdeel (maatregel) van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.</p>
4.	<p>Pag. 7 – “Als de eindverantwoordelijk accountant de opdracht conform de wet- en regelgeving heeft uitgevoerd dan is de enige rol van de OKB’er om vast te stellen dat de eindverantwoordelijk accountant in redelijkheid tot het oordeel en de conclusies kon zijn gekomen die zijn verwoord in het ontwerp van de accountantsverklaring.”</p>	<p>Het eerste deel van deze passage is nu als randvoorwaarde voor de doelstelling van de OKB geworden. Los van het feit dat je op voorhand niet weet of aan die randvoorwaarde is voldaan, is dit als randvoorwaarde ook overbodig. De algemene doelstelling van de OKB is vaststellen dat de eindverantwoordelijk accountant in redelijkheid tot het oordeel en de conclusies is gekomen.</p>
5.	<p>Pag. 7 – “In de praktijk worden veel opdrachten al goed uitgevoerd, de OKB’er</p>	<p>De ‘relevante onderdelen’ kan beter worden vervangen door ‘de in de OKB betrokken onderdelen’. Het begrip relevantie in deze</p>

#	Passage in concept OKB-handreiking	Observatie / vraag V&A
	stelt dat dan voor de relevante onderdelen vast in de evaluatie.”	passage is vatbaar voor verschillende interpretaties, hetgeen de doelstelling van de concept OKB-handreiking niet bevordert.
6.	Pag. 7 – “Voor wettelijke controles zijn de vereisten in de verordening van toepassing.”	Met de verordening wordt vermoedelijk EU-verordening 537/2014 bedoeld. Deze verordening is van toepassing op OOB-controles en niet op alle wettelijke controles, zoals is opgenomen in overweging (1) van voornoemde EU-verordening.
7.	Pag. 8 – “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 accountant en kan dit de externe accountant beïnvloeden bij het zetten van vervolgstappen. Anderzijds dient te worden voorkomen dat de OKB’er een te grote betrokkenheid krijgt bij het totstandkomen van de besluiten, waardoor per saldo de OKB’er de besluiten neemt, of lijkt te nemen, namens het opdracht team.”	De bedreiging dat je als OKB’er teveel onderdeel wordt van het controle team en de in de controle gemaakte keuzes herkennen wij. De in de natuurkunde bekende officieuze wet “de meting beïnvloedt het gemetene” is ook van toepassing op de OKB (controle). En ook op het controle team (jaarrekening). Dat is onvermijdelijk en in feite ook de bedoeling: de OKB’er wil de kwaliteit van de controle borgen en verbeteren en het controle team wil de kwaliteit van de jaarrekening borgen en verbeteren. Tegelijk moet de controle ook in praktische zin worden afgerond. Heen en weer ‘pingpongen’ om voor het oog van de buitenwacht de objectiviteit te handhaven bevordert de afwikkeling van opdrachten niet. Daarom is een intensieve betrokkenheid ook vaak een gegeven, waarbij de objectiviteit/onafhankelijkheid in wezen het meest van belang is. Wat jammer is, is dat dit wezenlijke evenwicht dat moet worden gevonden in een OKB, niet verder is verkend en uitgewerkt in de concept OKB-handreiking.
8.	Pag. 9 – “Een wijze waarop de hiervoor genoemde houding van de OKB’er kan worden ingevuld is een zogenaamde <i>stand back</i> .”	Deze <i>stand back</i> ontstaat van nature al doordat de OKB’er pas met de werkzaamheden aanvangt nadat de controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd (ook bij een gefaseerde controle). Dit laat onverlet dat deze tip nuttig is.
9.	Pag. 10 – “De documentatie van de OKB is de verantwoordelijkheid van de OKB’er.	V&A is voorstander om de OKB-documentatie onderdeel te laten zijn van het controle dossier. Dat is in de praktijk nu veelal ook het

#	Passage in concept OKB-handreiking	Observatie / vraag V&A
	Het lijkt praktisch om de documentatie onderdeel te laten zijn van het dossier.”	<p>geval. Het roept wel de vraag op of de OKB-documentatie daarmee ook kwalificeert als controledocumentatie zoals gedefinieerd in NV COS 230 vereiste 6 sub a. Wat ons betreft wel, omdat accountants in de OKB-documentatie veelal ook overwegingen en nadere toelichtingen opnemen over de uitgevoerde werkzaamheden.</p> <p>Overigens kwalificeert de OKB-documentatie ons inziens niet als controle-informatie zoals gedefinieerd in NV COS 500 vereiste 5 sub c.</p>
10.	Pag. 11 – “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 eindverantwoordelijk accountant evalueert dat de betrokkenheid van de eindverantwoordelijk accountant tijdens de controle opdracht voldoende en passend is geweest. Dit is een voorwaarde voor de OKB’er om vast te stellen dat de eindverantwoordelijk 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.”	<p>In de praktijk kan het, in geval van twijfels over de mate van betrokkenheid van de eindverantwoordelijk accountant en of deze mate wel voldoende is geweest, lastig zijn hier tot een voldoende onderbouwd oordeel te komen.</p> <p>Een andere praktische uitwerking van dit element is naar onze mening wenselijk. Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan nadere (vrijwillige) richtlijnen waaruit de betrokkenheid van de eindverantwoordelijk accountant moet blijken.</p>
11.	Pag. 11 – “Tevens gelden voor deze beroepsbeoefenaar, net als voor de OKB’er, de onafhankelijkheidsregels ten aanzien van de desbetreffende klant.”	<p>Wij stellen voor al onze OKB’s vast of de betrokken OKB’er van V&A wel onafhankelijk is ten aanzien van de controleklant (conform de ViO). De meeste van onze opdrachtgevers vereisen dat ook. En uiteraard is het fundamentele beginsel van objectiviteit wel van toepassing, omdat de OKB’er een professionele dienst verricht en derhalve de VGBA moet naleven.</p> <p>Echter, wat de regelgeving omtrent de onafhankelijkheid is ons inziens enigszins diffuus voor wat betreft externe OKB’ers. De ViO stelt namelijk dat onderdeel van het assurance team uitmaken “alle overige personen binnen de accountantseenheid of binnen een ander onderdeel van het netwerk van de accountantspraktijk die rechtstreeks</p>

#	Passage in concept OKB-handreiking	Observatie / vraag V&A
		<p>invloed op de uitkomst van een assurance-opdracht kunnen uitoefenen. Hieronder wordt in ieder geval verstaan de persoon die: [...] de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde assurance-opdracht uitvoert.”</p> <p>Als externe OKB’ers zijn behoren wij niet tot de accountantseenheid of binnen een ander onderdeel van het netwerk van de accountantspraktijk. Daarmee lijkt formeel de externe OKB’er buiten de ViO geplaatst.</p> <p>Via de definitie van de key-assurance partner (of key assurance-partner; de ViO hanteert twee schrijfwijzen) kwalificeert de OKB’er wel weer als key-assurance partner, maar dat begrip komt maar op in beperkt aantal artikelen terug in de ViO, waarvan enkele artikelen alleen betrekking hebben op OOB-assurance-opdrachten.</p> <p>Uit artikel 29 van EU-richtlijn 2006/43³ blijken wel eisen omtrent de onafhankelijkheid van de kwaliteitsbeoordelaars, maar die eisen zien niet op de onafhankelijkheid van de kwaliteitsbeoordelaars ten opzichte van de onderliggende controlecliënt. Ergo, dat is een andere onafhankelijkheid dan die waar de ViO op ziet.</p> <p>Resumerend, wij zien graag de positie van de externe OKB’er beter en duidelijker in wet- en regelgeving (in dit geval dus de ViO) verankerd. Een vergelijkbaar probleem met de positie van de externe OKB’er speelde eerder bij een doorgevoerde wijziging van artikel 18 van de Bta, die inmiddels weer is gecorrigeerd.</p>
12.	Pag. 12 – “Dit kan bijvoorbeeld doordat de OKB’er aanschuift bij de gesprekken die de externe accountant met het opdrachtteam van dit groepsonderdeel heeft.”	In hoeverre is deze mogelijkheid verenigbaar met het eerdere punt (pag. 8) over de bedreiging van de objectiviteit van de OKB’er (zie ook punt 7 in deze tabel)?

³ Zie <https://www.nba.nl/tools/hra-2021/?folder=154145> voor de tekst van deze EU-richtlijn.

#	Passage in concept OKB-handreiking	Observatie / vraag V&A
13.	Pag. 13 - Mogelijke vragen / aandachtspunten onderdeel b.	De voor de beoordeling van de professioneel kritische instelling van het controle team zijn weinig praktisch en in feite niet anders dan een alternatieve manier van het beschreven onderwerp.

Tabel 1 – algemene observaties bij en vragen over de concept OKB-handreiking

Vraagstukken uit onze eigen praktijk

In onze dagelijkse praktijk identificeren wij de volgende (en in onze optiek voornaamste) vraagstukken bij de uitvoering (de operationalisering) van OKB's. Deze vragen zijn op het eerste gezicht heel basaal, maar ik licht deze aansluitend kort toe.

1. Wat is de benodigde omvang van de OKB?
2. Wat is de benodigde diepgang van de OKB?
3. Hoe moeten OKB-observaties worden gewogen?

Ad 1 – Benodigde omvang

Uit de combinatie van vraag 1 en 2 is al af te leiden dat wij een onderscheid maken in de omvang en de diepgang. In de concept OKB-handreiking is in paragraaf 5.4 de diepgang gelijk gesteld aan de omvang van de te beoordelen documentatie. En met 'omvang van de te beoordelen documentatie' wordt vermoedelijk bedoeld het aantal documenten c.q. het gedeelte van het totaal aan controle-informatie dat beoordeeld wordt in de OKB.

De bepaling van de benodigde omvang is inderdaad een kwestie van professionele oordeelsvorming en de in paragraaf 5.4 opgesomde factoren zijn goede factoren om te betrekken in het bepalen van die omvang. Daaraan voorafgaand ligt ons inziens het vraagstuk van het bepalen van de scoping van de OKB. En daarin zien wij in de praktijk verschillende visies ten aanzien van de vraag of bij een OKB op een niet-OOB controleopdracht wel of niet alle significante risico's (in casu de werkzaamheden daarop) door de OKB'er moeten worden beoordeeld. NV COS 220 maakt weliswaar geen onderscheid tussen OKB's voor OOB-controleopdrachten en voor niet-OOB controleopdrachten, maar in NV COS 220 vereiste 19 wordt het begrip 'significante aangelegenheden' gehanteerd en niet het begrip 'significante risico's'. De EU-verordening (van toepassing op OOB-opdrachten) vermeldt wel expliciet dat in de OKB de onderkende significante risico's moeten worden betrokken.

Aanvullend zien wij graag een andere uitwerking hoe de volgende werkwoorden (onderstreping hierna) te interpreteren (opdat een ieder deze werkwoorden eenduidig interpreteert):

- i. Het bespreken van de significante aangelegenheden (NV COS 220 vereiste 19 sub b).
- ii. Het beoordelen van de significante risico's (EU-verordening 537/2014 artikel 8 lid 5 sub b en sub c).

Ad 2 – Benodigde diepgang

De bepaling van de benodigde diepgang is net als de bepaling van de benodigde omvang een kwestie van professionele oordeelsvorming van de OKB'er. De diepgang ziet op de mate van detaillering die wordt toegepast in het beoordelen van de werkzaamheden. Het begint bij het meest primaire onderscheid dat hierbij te maken is, namelijk dat tussen enerzijds de formele vaststelling dat bepaalde controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd en/of dat bepaalde controle-informatie is verkregen en anderzijds de materiële beoordeling van bepaalde uitgevoerde controlewerkzaamheden en de daaruit verkregen controle-informatie.

Ons uitgangspunt is dat de uitgevoerde werkzaamheden en verkregen controle-informatie materieel (inhoudelijk) moet worden beoordeeld, omdat anders niet goed tot de overall beoordeling kan worden gekomen (in redelijkheid tot het oordeel gekomen). Maar de mate waarin (de detaillering) kan vervolgens nog wel variëren.

Onder verwijzing naar de aanleiding voor het opstellen van de concept OKB-handreiking ("dat zowel in interne als in externe inspecties aandachtspunten geconstateerd zijn voor de uitvoering en documentatie van de OKB door de OKB'er") zou het mij niet verbazen dat dergelijke aandachtspunten zijn geconstateerd in situaties waarin de betrokken OKB'er een te beperkte diepgang heeft gehanteerd (een te veel formele en te weinig materiële beoordeling).

Ad 3 – Weging OKB-observaties

Uit iedere OKB komen negatieve observaties en vragen (naast positieve observaties en bevestigingen). In beginsel moeten observaties en vragen resulteren in aanvullende reacties, vastleggingen en/of opvolgingen door het controle team. Sommige observaties zijn echter niet of niet goed op te volgen of te herstellen (voorbeelden zijn het niet houden van een preaudit meeting of het niet inventariseren van een voorraad per ultimo boekjaar). De eerste vervolgstap is te bezien of alternatieve, compenserende werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd. Als die echter ook niet mogelijk zijn, zal dit leiden tot een weging van de observaties. En ook voor minder zware observaties en vragen kan een weging vraagstuk ontstaan bij het beoordelen van de reactie van het controle team. Dit weging vraagstuk is in zekere zin vergelijkbaar met de evaluatie van afwijkingen en onzekerheden in de controle (NV COS 450). Een verschil is echter dat voor de OKB zelf geen materialiteit wordt bepaald; het object van onderzoek in een OKB is niet de jaarrekening zelf, maar de jaarrekeningcontrole.

- ➔ In de uitvoering van de OKB's zijn deze drie vraagstukken naar onze mening de voornaamste vraagstukken, voor alle betrokkenen. Deze vragen worden slechts gedeeltelijk geadresseerd in de concept OKB-handreiking (eigenlijk alleen het aspect omvang). Daardoor kan in praktijk een (potentieel fors) verschil blijven bestaan tussen OKB's, waardoor niet meer of onvoldoende eenduidig wordt wat een OKB behelst en welke verwachtingen daar redelijkerwijs aan mogen worden verbonden. En dat zou ertoe kunnen leiden dat het beoogde doel van de concept OKB-handreiking niet wordt gehaald. Wij zien daarom graag een nadere uitwerking in de concept OKB-handreiking van de aspecten omvang, diepgang en weging. Dit staat los van de conclusie dat elke OKB maatwerk is.

Ik hoop hiermee namens V&A een constructieve bijdrage te kunnen leveren aan de concept OKB-handreiking. V&A is gaarne bereid een nadere toelichting te geven op deze reactie en/of verder met u in gesprek te gaan.

Namens V&A accountants-adviseurs,

met vriendelijke groet,

Drs. A.S. (Albert) Bosch RA