

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants  
Adviescollege voor beroepsreglementering / subcommissie assurance  
t.a.v. de heer A. Dieleman RA  
Antonio Vivaldistraat 2  
1083 HP Amsterdam

per e-mail ([k.vork@nba.nl](mailto:k.vork@nba.nl))

Driebergen, 27 oktober 2021

**Betreft:** Reactie op het consultatiedocument 'NBA-handreiking OKB Uitvoering en documentatie'  
**Ons kenmerk:** kr/brf/pma/817  
**Bijlagen:** -

Geachte heer Dieleman,

Met interesse hebben wij kennisgenomen van het consultatiedocument 'NBA-handreiking OKB uitvoering en documentatie'. Graag maken wij hierbij gebruik van de mogelijkheid om op dit document te reageren.

### Inleiding

Het consultatiedocument is gepubliceerd op 17 september 2021. Op de website van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (hierna: NBA) is een korte toelichting opgenomen op de consultatieprocedure. Zowel op de website als in het consultatiedocument wordt de doelstelling van de consultatie uiteengezet. Kort samengevat is dit: versneld groeien naar een robuustere OKB door te verduidelijken wat een OKB is, wat de rol en verantwoordelijkheid zijn van de OKB'er en welke eisen gesteld worden aan de uitvoering en documentatie van de OKB. Op de website en in het consultatiedocument zijn geen specifieke consultatievragen opgenomen. Wij geven onze reactie dan ook primair met de hiervoor geformuleerde doelstelling van het consultatiedocument als uitgangspunt.

Onze reactie is als volgt opgebouwd:

1. Algemene indruk van het consultatiedocument
2. Inhoudelijke reactie op enkele onderdelen van het consultatiedocument
3. Aanbevelingen voor de definitieve handreiking
4. Afronding

## 1. Algemene indruk van het consultatiedocument

### 1.1 Het consultatiedocument bevat weinig nieuwe inzichten

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (hierna: OKB) is – vooral sinds de invoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) in 2007 – een bij accountantseenheden ‘ingeburgerd’ instrument als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Het consultatiedocument (hierna ook: de handreiking) voegt in onze ogen weinig nieuwe inzichten toe aan de bestaande praktijk, zeker zolang International Standard on Quality Management 2 (hierna: ISQM 2) nog niet is opgenomen in de Nederlandse beroepsregelgeving. In § 1.1 van de handreiking wordt als aanleiding voor het schrijven de handreiking onder andere gesteld dat er ‘vanuit het maatschappelijk verkeer steeds meer aandacht is voor de OKB die wordt gezien als een belangrijk middel om de kwaliteit van controles te borgen’ en dat ‘vanuit de praktijk de behoefte wordt ervaren om meer duidelijkheid te krijgen over de wijze waarop een OKB’er het werk zou moeten uitvoeren en documenteren.’ Als serviceorganisatie, die al jarenlang een groot aantal ‘externe’ OKB’s voor uiteenlopende accountantseenheden verzorgt, ervaart Kriton dat onze opdrachtgevers het belang van de OKB terdege onderkennen. Daarbij wordt het ‘extern’ beleggen van de uitvoering van de OKB als kwaliteitsverhogend ervaren. Inderdaad komt het voor dat sprake is van onduidelijkheid over specifieke aspecten van de uitvoering en/of documentatie van een OKB. In hoeverre de in § 1.1 van de handreiking genoemde omstandigheden breed worden erkend en daadwerkelijk aanleiding zouden moeten vormen voor het schrijven van een handreiking *in deze vorm* is ons niet duidelijk.

### 1.2 De handreiking geeft weinig houvast voor een robuustere OKB

De handreiking bevat een bruikbaar overzicht van de voor de OKB relevante beroepsregelgeving. Dit betreft zowel de bestaande als de naar verwachting in de toekomst geldende regelgeving. De beroepsregelgeving inzake OKB’s is in hoofdzaak gebaseerd op principes. De in de beroepsregelgeving opgenomen concrete vereisten ten aanzien van OKB’s zijn betrekkelijk beperkt. Dit leidt ertoe dat de handreiking voor wat betreft de uitvoering en/of documentatie van de OKB op onderdelen (nog steeds) veel ruimte overlaat aan de accountantseenheid en de individuele OKB’er. De accountantseenheid kan (of moet) dit nader invullen in het geformuleerde beleid, de OKB’er moet daarbij professionele oordeelsvorming, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid toepassen. De status van de handreiking brengt met zich mee dat daarin geen ‘dwingende bepalingen’ kunnen worden opgenomen (anders dan uit hoofde van en verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen). Wij missen in de handreiking echter aanbevelingen en/of voorbeelden van ‘good practices’. De formulering in de handreiking is op onderdelen (vermoedelijk bewust) enigszins vaag en voor meerdere uitleg vatbaar. Voorbeelden hiervan zijn in § 2 van deze reactie opgenomen. Wij vragen ons af of hiermee de doelstelling ‘versneld groeien naar een robuustere OKB’ optimaal wordt gediend.

### 1.3 De handreiking focust te sterk op de OKB bij de (wettelijke) controles

De handreiking is van toepassing voor accountants die wettelijke controles of NVKS-opdrachten uitvoeren. Het consultatiedocument lijkt echter sterk te focussen op de (wettelijke) controleopdrachten. In § 1.2 van de handreiking wordt aangegeven dat de handreiking voor de andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten aansluit op de NVKS en de NV COS.

Bij enkele onderdelen van de handreiking is een verwijzing opgenomen naar het (te formuleren) beleid voor NVKS-opdrachten. De handreiking gaat vrijwel nergens concreet in op de uitvoering van OKB's bij andere opdrachten dan (wettelijke) controleopdrachten. Naar onze mening voorziet de handreiking dan ook met name voor deze categorie opdrachten niet in de doelstelling 'verduidelijken wat een OKB is, wat de rol en verantwoordelijkheid zijn van de OKB'er en welke eisen gesteld worden aan de uitvoering en documentatie van de OKB.' Als voorbeeld voor de behoefte aan 'guidance' dient de nieuwe standaard 4415N 'Accountants-opdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant', waarin expliciet is aangegeven dat een OKB (of een gelijkwaardige maatregel) uitgevoerd dient te worden.

## 2. Inhoudelijke reactie op enkele onderdelen van het consultatiedocument

### 2.1 De doelstelling van een OKB is onduidelijk verwoord

In § 4.1 van de handreiking is het volgende opgenomen: *'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.'* Deze passage is onzes inziens niet duidelijk. Het is de verantwoordelijkheid van de eindverantwoordelijk accountant dat de opdracht conform wet- en regelgeving wordt uitgevoerd. De rol van de OKB'er is op dat uitgangspunt gebaseerd. Uit de handreiking blijkt niet waarom en hoe de rol van de OKB'er zou wijzigen als de eindverantwoordelijk de opdracht niet conform wet- en regelgeving heeft uitgevoerd.

Verder blijkt uit deze paragraaf niet specifiek wat de doelstelling van een OKB is en wat de rol van de OKB'er inhoudt bij een andere opdracht dan een (wettelijke) controleopdracht. Bij dergelijke (NVKS) opdrachten hoeft geen sprake te zijn van 'het komen tot een oordeel en conclusies die zijn verwoord in het ontwerp van de accountantsverklaring'.

### 2.2 Reikwijdte van de beoordeling door de OKB'er lijkt te beperkt

In § 4.2 van de handreiking is onder andere opgenomen dat 'het opvalt' dat bij de te beoordelen zaken de OKB uitkomst-gedreven is. Nagegaan moet worden, aldus de handreiking, 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. Volgens de handreiking is het proces van de controle geen 'onderwerp van onderzoek op zich' en 'gaat het er niet zozeer over of het proces van de controle helemaal goed is gegaan'. Het is ons niet duidelijk wat precies met 'het proces' wordt bedoeld en de gekozen bewoordingen geven naar onze mening veel ruimte voor interpretatie. Daarnaast kan juist het proces van de controle van grote invloed zijn op de kwaliteit van de uitkomsten daarvan. Een aantal van de bij de bullets in deze paragraaf opgenomen aandachtspunten voor de OKB hebben wel degelijk te maken met het proces. Denk aan de tijdige en inhoudelijk adequate uitvoering en review van de bij deze bullets genoemde werkzaamheden. Onze ervaring in de OKB-praktijk leert dat veel geconstateerde tekortkomingen in dossiers voortvloeien uit een zwak procesmanagement. De handreiking verduidelijkt onzes inziens op dit punt niet welke eisen (wel) worden gesteld aan de uitvoering van de OKB.

Ook bij dit onderwerp wordt niet specifiek ingegaan op de beoordeling door de OKB'er bij andere opdrachten dan (wettelijke) controleopdrachten. Bij dergelijke (NVKS) opdrachten hoeft geen sprake te zijn van 'significante oordeelsvormingen die de verklaring voldoende onderbouwen'.

### **2.3 Fasering van de uitvoering van de OKB is vrijblijvend**

In § 4.4 van de handreiking komt gefaseerde uitvoering van de OKB als mogelijkheid aan de orde. De fasering wordt daarbij gerelateerd aan wat, afhankelijk van de situatie, een 'passend moment' is. Wij herkennen dat in de praktijk een gefaseerde uitvoering van de OKB een grote toegevoegde waarde heeft en bijdraagt aan een robuustere OKB. Een te late betrokkenheid van de OKB'er kan leiden tot onwenselijke situaties, omdat herstel- en/of additionele werkzaamheden in een laat stadium van de opdracht (en daarmee veelal onder tijdsdruk) alsnog uitgevoerd moeten worden. Wij pleiten daarom voor het opnemen van een meer stellig standpunt ten aanzien het faseren van de OKB, bijvoorbeeld door de wenselijkheid van fasering (waar van toepassing) te benadrukken en aan te bevelen om afwijking daarvan te motiveren.

### **2.4 De toelichting op de alerte en kritische instelling van de OKB'er is verwarrend**

In § 4.5 van de handreiking is vermeld dat van de OKB'er niet specifiek wordt vereist dat zij/hij de werkzaamheden uitvoert met een professioneel-kritische instelling (PKI). De reden daarvoor is volgens de handreiking de definitie van PKI (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). Terecht vervolgt de handreiking met de opmerking dat van de OKB'er wel een onderzoekende, alerte en kritische instelling 'mag worden verwacht' op grond van het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Op dit punt is naar onze mening de handreiking, in het licht van de doelstelling daarvan, niet duidelijk. Temeer daar de handreiking aangeeft 'dat de OKB'er bij de beoordeling van assurance-opdrachten wel zal kijken naar de professioneel-kritische instelling van de eindverantwoordelijk accountant en het opdrachtteam.' Onzes inziens biedt de definitie van PKI voldoende houvast om stelliger van de OKB'er een professioneel-kritische instelling te verlangen. Daarnaast is het hanteren van terminologie als 'onderzoekende instelling' naast de gangbare en geaccepteerde aanduiding 'professioneel-kritische instelling' verwarrend.

Wij onderschrijven de overweging dat de onderzoekende, alerte en kritische instelling van de OKB'er zou kunnen worden ingevuld door een evaluatiemoment (of 'stand-back' procedure) in de OKB op te nemen. Dit sluit aan bij de actuele wijzigingen van diverse controle- en overige standaarden.

Ten aanzien van de instelling van de OKB'er wordt geen specifieke aandacht besteed aan de OKB bij andere dan (wettelijke) controleopdrachten. Ter illustratie van het evaluatiemoment vermeldt de handreiking dat 'onderdeel hiervan is overwegen of alle door de OKB'er beoordeelde controlewerkzaamheden en controledocumentatie de significante oordeelsvormingen door het opdrachtteam afdekken en of hieruit geen signalen naar voren zijn gekomen die nog om aanvullende controlewerkzaamheden vragen.' Naar onze mening is het inlassen van een evaluatiemoment evenzeer wenselijk voor OKB's bij andere opdrachten dan (wettelijke) controleopdrachten.

## 2.5 De vereisten voor de verantwoording door de OKB'er blijven vaag

Ten aanzien van de documentatie van de OKB laat de handreiking in § 4.6 en § 5.3 enigszins in het midden welke eisen hiervoor concreet gelden. In de nu geldende Nederlandse beroepsregelgeving zijn de vereisten onder andere opgenomen in het Besluit toezicht accountantsorganisaties en in Standaarden 220 en 230<sup>1</sup>. Deze eisen gelden voor (wettelijke) controleopdrachten. Het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid brengt in algemene zin met zich mee dat de OKB'er, ook daar waar het gaat om andere dan (wettelijke) controleopdrachten, haar/zijn werkzaamheden moet kunnen verantwoorden door middel van een deugdelijke documentatie. De NVKS bepaalt dat de wijze van documentatie van de OKB door middel van beleid van de accountantseenheid wordt ingevuld en dat de OKB'er zich aan dat beleid dient te houden. De handreiking legt uit dat ISQM 2 nadere vereisten omvat, die (nog) niet in de Nederlandse beroepsregelgeving zijn opgenomen. De handreiking vermeldt onder andere dat 'het goed gebruik is dat de OKB'er de overwegingen (die ten grondslag liggen aan de resultaten van de beoordeling) vastlegt als onderdeel van het controledossier' en dat 'het praktisch lijkt dat de OKB-documentatie onderdeel is van het controledossier' (waarbij verwezen wordt naar ISQM 2.29). In het licht van de doelstelling van de handreiking is naar onze mening deze formulering niet voldoende duidelijk ten aanzien van welke eisen worden gesteld aan of welke aanbevelingen gelden voor de documentatie van de OKB.

## 2.6 De OKB in een groepssituatie is te beperkt uitgewerkt

Wij onderschrijven het belang van 'guidance' op het gebied van een OKB inzake (de controle van) een groep. De handreiking is op dit punt echter zeer summier en praktische en vaktechnische consequenties worden niet nader uitgewerkt. Dit geldt bijvoorbeeld voor het gebruikmaken van (lokale) OKB-teamleden, het bezoeken van een significant groepsonderdeel en de situatie dat de accountant van een groepsonderdeel niet behoort tot het netwerk van de groepsaccountant. De verwijzing naar artikel 27 van ISQM 2 is in dit opzicht naar onze mening niet voldoende. Het lijkt, gegeven de doelstelling van de handreiking, een gemiste kans om de handreiking op dit punt niet verder vorm te geven.

## 2.7 Reikwijdte van 'vragen, aandachtspunten en overwegingen' is niet geheel duidelijk

In § 5.1 Van de handreiking zijn (richtinggevende) voorbeelden opgenomen van mogelijke vragen, aandachtspunten en overwegingen voor de OKB'er in 'gesprekken met de eindverantwoordelijk accountant'. Wij beschouwen het opnemen van voorbeelden in de handreiking als positief. Het is ons echter niet geheel duidelijk hoe – in het licht van de doelstelling van de handreiking – deze voorbeelden in samenhang moeten worden gezien met de beoordeling van 'de geselecteerde (significante) documenten uit het dossier naar aanleiding van de beoordeling van de significante oordeelsvormingen' zoals beschreven in § 4.2 van de handreiking). Een aantal van de punten in de kolom 'Mogelijke vragen / aandachtspunten' lijkt betrekking te hebben op het beoordelen van documentatie (en dus niet op aan de eindverantwoordelijk accountant te stellen vragen). Andere punten lijken eerder te zijn gericht op het opvragen van of laten aantonen van de aanwezige documentatie dan op het bespreken van de gang van zaken. Onder letter f is een aantal punten opgenomen met betrekking tot een groepscontrole, waarbij de relatie met § 4.10 van de handreiking niet duidelijk is.

---

<sup>1</sup> Zie onder andere de uitspraak van de Accountantskamer van 15 januari 2021 inzake 19/1110 Wtra AK

Verder lijken sommige punten, zoals onder de letters j, k en l, voor wat betreft de instructie ('bespreek met de eindverantwoordelijk accountant') en/of de timing niet geheel logisch. De betreffende informatie zou uit het te beoordelen dossier moeten blijken en het is de vraag of bij de OKB kan worden volstaan met het bespreken van (significante) voorgestelde of voorgenomen rapportages.

## 2.8 Mogelijke knelpunten in de uitvoering van een OKB worden niet benoemd

In de praktijk ervaren wij dat discussie kan ontstaan tussen de OKB'er en het opdrachtteam over OKB-bevindingen. Daarnaast kan sprake zijn van situaties waarin potentiële bedreigingen bestaan van een of meer fundamentele beginselen. Ook kunnen de OKB'er en/of het opdrachtteam geconfronteerd worden met omstandigheden rond de OKB waarin de beroepsregelgeving niet specifiek voorziet. Wij noemen enkele voorbeelden van knelpunten in de uitvoering van een OKB:

- De OKB'er en de eindverantwoordelijk accountant kunnen een verschil van inzicht hebben over een OKB-bevinding, waarbij uiteindelijk een escalatieprocedure gevolgd moet worden. Wat zijn 'good practices' voor de vormgeving van zo'n procedure?
- De reactie van het opdrachtteam op de bevindingen van de OKB'er kan ertoe leiden dat een te grote mate van betrokkenheid van de OKB'er bij de uitvoering van de opdracht dreigt te ontstaan. Wat zijn voorbeelden van maatregelen die kunnen worden getroffen?
- De doelstelling van een OKB verhindert min of meer dat de OKB'er zich onthoudt van een conclusie. Toch kan sprake zijn van een situatie waarin, gegeven de aard van de OKB-bevindingen en de reactie daarop, de OKB'er niet op rationele wijze een objectieve conclusie kan trekken over de vraag of de eindverantwoordelijk accountant in redelijkheid tot het voorgenomen oordeel is gekomen. Op welke manier kan de OKB worden afgewikkeld?
- De OKB'er kan een redelijk vermoeden verkrijgen dat een lid van het opdrachtteam, de accountantseenheid of de entiteit waarvoor de opdracht wordt uitgevoerd handelt in strijd met wet- en regelgeving. Welke handvatten kunnen geboden worden om NV NOCLAR toe te passen?
- Toezichthouders kunnen in het kader van een dossierreview vragen willen stellen aan de OKB'er op de betreffende opdracht. Hoe kan een protocol hiervoor worden vormgegeven met inachtneming van de bestaande beroepsregelgeving?

Deze voorbeelden zijn uiteraard niet limitatief. De handreiking gaat op deze onderwerpen – en meer in het algemeen op mogelijke knelpunten bij het uitvoeren van de OKB – niet nader in.

## 3. Aanbevelingen voor de definitieve handreiking

Wij geven u in overweging om de handreiking op de volgende punten te verduidelijken en/of uit te breiden:

1. Formuleer stilliger en meer eenduidig de uitgangspunten waaraan een OKB moet voldoen om het doel van de handreiking (versneld groeien naar een robuustere OKB) te kunnen bereiken (zie § 1.2 van deze reactie).
2. Neem waar mogelijk aanbevelingen en/of voorbeelden van 'good practices' op in de handreiking of formuleer deze duidelijker (zie § 1.2 en § 2 van deze reactie).
3. Besteed in de handreiking meer en explicieter aandacht aan de OKB bij andere opdrachten dan (wettelijke) controle opdrachten of kies ervoor om voor die categorie opdrachten een afzonderlijke handreiking op te stellen (zie § 1.3 en § 2 van deze reactie).
4. Verduidelijk de doelstelling van de OKB (zie § 2.1 van deze reactie).

5. Verduidelijk de reikwijdte van de OKB (zie § 2.2 van deze reactie).
6. Maak de uitvoering van de OKB 'op een passend moment' minder vrijblijvend door het belang fasering te benadrukken (zie § 2.3 van deze reactie).
7. Geef een duidelijke toelichting op de vereiste instelling van de OKB'er en zoek daarbij aansluiting bij de huidige definitie van een professioneel-kritische instelling (zie § 2.4 van deze reactie).
8. Verduidelijk de uitgangspunten die gelden voor de documentatie van de OKB (zie § 2.5 van deze reactie).
9. Werk de praktische en vaktechnische consequenties van de OKB in een groepssituatie nader uit, waarbij ook de rol en positie van de OKB'er uiteengezet wordt (zie § 2.6 van deze reactie).
10. Werk (al dan niet 'richtinggevende') voorbeelden van concrete werkinstructies in de handreiking consistent uit in aansluiting op andere informatie in de handreiking (zie § 2.7 van deze reactie).
11. Ga in de handreiking concreter in op en biedt handvatten voor het oplossen van mogelijke knelpunten bij de uitvoering van een OKB, zoals bedreiging van de objectiviteit, noodzakelijk geachte consultaties, escalatie bij verschil van inzicht, integriteitsaspecten en meldingen uit hoofde van NV NOCLAR (zie § 2.8 van deze reactie).

#### 4. Afronding

Wij hebben passie voor het accountantsberoep en voor kwaliteit. Die passie vormt de basis voor onze services en de reactie in deze consultatie. De OKB is een waarborg in het kwaliteitssysteem. We geven advies over vaktechnische vraagstukken, verzorgen kritische en constructieve OKB's en reviews en richten kwaliteitssystemen in. Dit doen wij bij accountantseenheden en alle andere omgevingen waar accountants professionele diensten verlenen. Gedrag is, naast kennis, communicatieve vaardigheden en het ethisch kompas, volgens Kriton een cruciale factor bij het bevorderen van kwaliteit. We bieden accountants en auditors de opleiding, mentoring en coaching die zij nodig hebben om het beste uit zichzelf te halen. Dit is ook van toepassing op het uitvoeren van OKB's. Wij stellen het daarom op prijs dat wij op het consultatiedocument hebben kunnen reageren.

Wij zijn desgewenst graag bereid om een nadere toelichting te geven op onze reactie.

Met vriendelijke groet, namens Kriton,

P. (Pieter) Mansvelder RA

Drs. R. (Rens) H. Wildenbeest RA