

De Diepte In

Samenvatting van de presentaties aan accountantsorganisaties

In het kort: De AFM concludeert dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) beter moet om de kwaliteit van wettelijke controles te waarborgen. Vooral de diepgang van de OKB moet beter. In dit rapport zijn de belangrijkste bevindingen, versterkingen en enkele goede praktijkvoorbeelden opgenomen. We hebben de onderzoeksuitkomsten inmiddels ook al uitvoerig doorgesproken met de sector.

Inhoudsopgave

Belang kwaliteitswaarborg OKB

De AFM heeft onderzoek uitgevoerd naar de OKB (incl. wettelijk kader)

Uitkomsten van ons onderzoek

Aspecten die bijdragen aan een diepgaande beoordeling en goede voorbeelden

Aspecten die bijdragen aan deskundigheid en betrokkenheid en goede voorbeelden

Aspecten die aan een robuust stelsel van kwaliteitsbeheersing en goede voorbeelden

Meest voorkomende bevindingen focusgebied

Wat verwacht de AFM?



Belang kwaliteitswaarborg OKB

OKB belangrijke waarborg in stelsel van kwaliteitsbeheersing

- De accountantsorganisatie is zelf verantwoordelijk voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- De OKB als kwaliteitswaarborg is verankerd in wet- en regelgeving (o.a. artikel 18 Besluit toezicht accountantsorganisaties en artikel 8 EU-Verordening 537/2014).
- De OKB is verplicht voor controles van OOB's, maar wordt in de praktijk ook veelvuldig ingezet voor niet-OOB wettelijke controles, ook in de RV-sector.
- Het geheel aan OKB's kan input zijn voor de kwaliteitscirkel, daarmee bedoelen we dat de rode draden van alle OKB's gebruikt kunnen worden om lessen te trekken en de organisatie te verbeteren.

Directe relatie met kwaliteit wettelijke controle

- Het doel van de OKB is om na te gaan of de externe accountant redelijkerwijs tot het oordeel en de conclusies kan zijn gekomen **vóórd**at de controleverklaring wordt afgegeven. Daarmee wordt bedoeld dat wordt getoetst of voldoende en geschikte controle informatie is verkregen door de externe accountant.
- De OKB is weliswaar een marginale maar desondanks adequate inhoudelijke beoordeling van de uitvoering van de controle (bron: Memorie van Toelichting).

De AFM heeft onderzoek uitgevoerd naar de OKB

Het **beoogde doel** van het OKB-onderzoek is om de accountantsorganisaties aan te jagen en te stimuleren om de kwaliteitswaarborg OKB (verder) te versterken om daarmee accountantsorganisaties in staat te stellen de kwaliteit van wettelijke controles duurzaam te borgen.

De AFM heeft de inzet en uitvoering van de OKB onderzocht bij:

- 15 reguliere accountantsorganisaties; en
- 6 OOB-accountantsorganisaties.

De AFM heeft de uitvoering van de OKB onderzocht aan de hand van 52 OKB's van wettelijke controles, waarvan:

- 30 bij de reguliere accountantsorganisaties; en
- 22 bij de OOB-accountantsorganisaties.

De AFM heeft het onderzoek naar de OKB op drie belangrijke elementen uitgevoerd:

- De **diepgang** van de beoordeling van de OKB'er. Is de inhoudelijke beoordeling van de OKB'er adequaat en liggen de belangrijkste overwegingen van de uitgevoerde beoordeling vast?
- De **deskundigheid** van de OKB'er. Is de OKB'er voldoende bekwaam en beschikt hij over voldoende relevante werkervaring?
- De **betrokkenheid** van de OKB'er. Is de OKB tijdig toegewezen aan de opdracht en voert de hij zijn beoordeling tijdig uit?

De AFM heeft onderzoek uitgevoerd naar de OKB

Toetsend onderzoek

- De AFM heeft getoetst of de inzet van de OKB als kwaliteitswaarborg door de accountantsorganisatie voldoet aan wet- en regelgeving.
- Of de uitvoering van de OKB in de geselecteerde wettelijke controles voldoet aan wet- en regelgeving.
- De AFM heeft ook onderzoek uitgevoerd naar één focusgebied in de wettelijke controle dat ook door de OKB'er is beoordeeld om te beoordelen of de OKB heeft gewaarborgd dat de externe accountant redelijkerwijs tot het oordeel en de conclusies is gekomen. Met andere woorden, dat voldoende en geschikte controle informatie is verkregen voor het geselecteerde focusgebied (COS 500.6).

We geven in dit rapport met de term 'bevindingen' onze resultaten van het toetsend onderzoek weer.

Normenkader inzet en uitvoering OKB

- Artikel 18 en 22 Wet toezicht accountantsorganisaties
- Artikel 18 Besluit toezicht accountantsorganisaties
- Artikel 8 EU-Verordening 537/2014, dit artikel is ook geldig voor OKB's bij niet-OOB controles.

Normenkader uitvoering wettelijke controle

- De relevante controlestandaarden, van toepassing op het geselecteerde focusgebied.
- Getoetst of voldoende en geschikte controle informatie is verkregen, zoals vereist op grond van NV COS 500.6.

De AFM heeft onderzoek uitgevoerd naar de OKB

Verkendend onderzoek

- De AFM heeft beoordeeld hóe de OKB als kwaliteitswaarborg is ingezet door de accountantsorganisatie.
- We hebben beoordeeld hoe de OKB is uitgevoerd in de geselecteerde wettelijke controles.

We geven in dit rapport met de term ‘versterkingen’ onze resultaten van het verkennend onderzoek weer.

Normenkader

Geen toetsend onderzoek, derhalve niet getoetst aan wet- en regelgeving. Wel geïnspireerd op de geldende wet- en regelgeving en aanvullende standaarden om ruimte voor verbetering te identificeren. Hierbij hebben we gebruik gemaakt van o.a.:

- International Standard on Quality Management 1: Quality management at the firm level.
- International Standard on Quality Management 2: Engagement Quality Reviews.
- NBA Handreiking 1149.

Belangrijke elementen uit de EU-Verordening die toezien op OKB

- De OKB'er gaat na of de externe accountant **redelijkerwijs tot het oordeel** en de **conclusies** kan zijn gekomen die zijn verwoord in het ontwerp van deze verklaringen (art. 8 lid 1 EU-Verordening).
- De OKB'er beoordeelt de **significante risico's** die relevant zijn voor de wettelijke controle en **de maatregelen** die de externe accountant heeft genomen om de geïdentificeerde significante risico's adequaat te beheren (art. 8 lid 5b EU-Verordening).
- De OKB'er beoordeelt **de redenering** van de externe accountant met betrekking tot de significante risico's (art. 8 lid 5c EU-Verordening). Daarbij is de OKB'er alert op de zowel de juistheid en volledigheid van de geformuleerde risico's.
- De OKB'er beoordeelt of de uit het dossier **geselecteerde documenten en informatie** het oordeel van de externe accountant ondersteund (art. 8 lid 5h EU-Verordening).
- De OKB'er **bespreekt de resultaten van de beoordeling** met de externe accountant (art. 8 lid 6 EU-Verordening). Vastlegging van deze bespreking is eveneens vereist op basis van jurisprudentie.
- De OKB'er legt **de uitkomsten van de beoordeling** vast, alsmede **de overwegingen achter deze uitkomsten** (art. 8 lid 7 EU-Verordening).

Jurisprudentie documentatie overwegingen OKB

- Vanuit EU-verordening wordt vereist dat de OKB'er de uitkomsten uit zijn beoordeling vastlegt inclusief de overwegingen die hieraan ten grondslag liggen.
- De jurisprudentie is gepubliceerd tijdens de uitvoering van het OKB onderzoek en daarmee niet betrokken in oordeelsvorming tijdens het OKB onderzoek.
- College van Beroep voor het Bedrijfsleven geeft met jurisprudentie nadere invulling aan de vereisten voor de uitvoering van een OKB. Voornamelijk omtrent **vastleggingen** van de uitgevoerde beoordeling en de **overwegingen** die hieraan ten grondslag hebben gelegen wordt nadere duiding gegeven.

Accountantsorganisaties

- Met een reguliere vergunning (AO's-RV)
- Met een OOB-vergunning (AO's-OOB)

- 1** Diepgang beoordeling van de OKB'er **moet beter** bij AO's-RV en AO's-OOB.

26 van 30



9 van 22



- 2** Passende **deskundigheid** OKB'er niet vastgesteld bij AO's-RV.

5 van 30



0 van 22



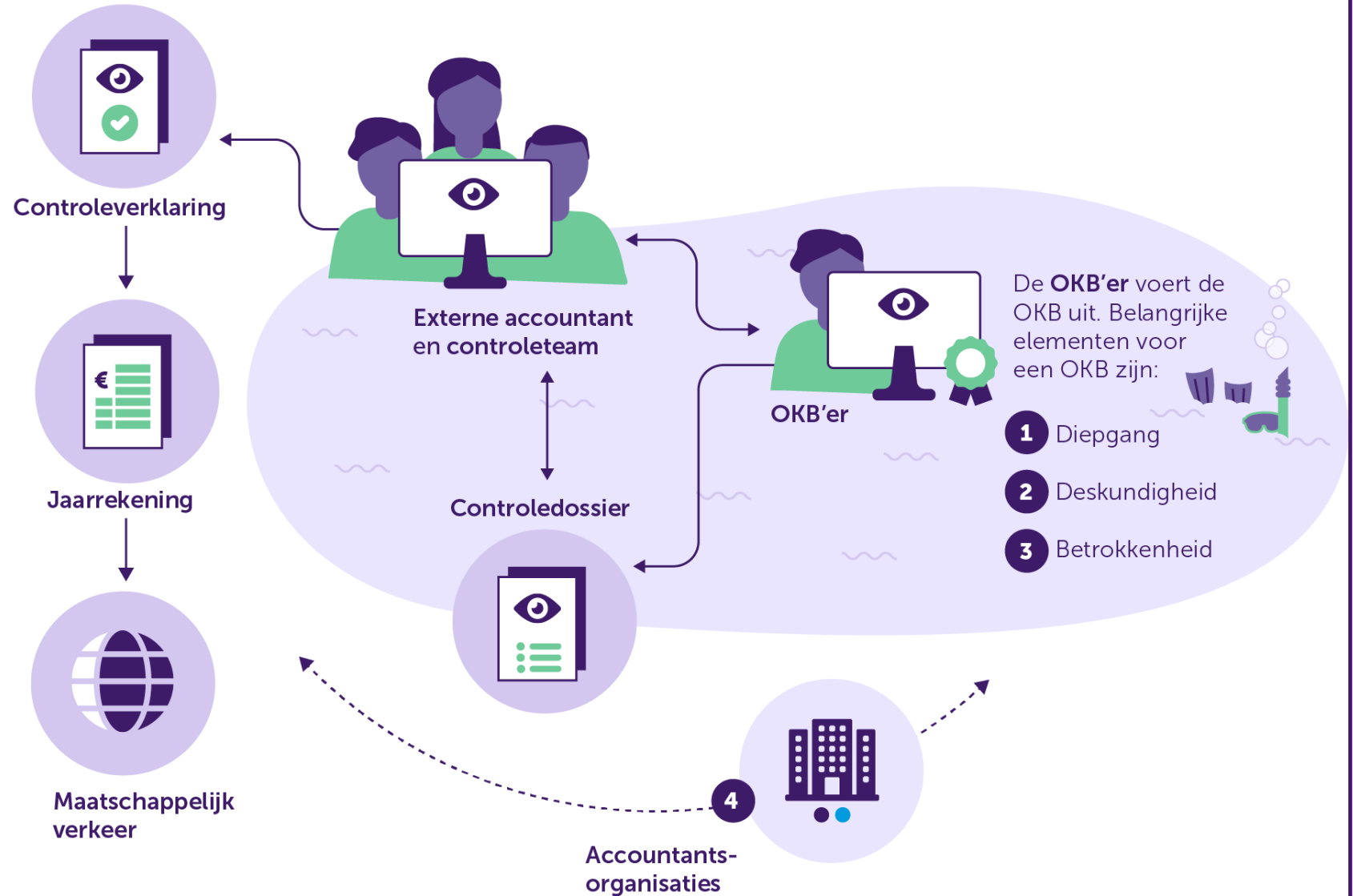
- 3** **Tijdige betrokkenheid** van de OKB'er is belangrijk.

- 4** Stelsel van **kwaliteitsbeheersing** voor OKB niet op orde bij AO's-RV.

13 van 15



1 van 6



Bevindingen uit toetsend onderzoek (1/3)

Diepgang beoordeling van de OKB'er moet beter

Uit het onderzoek blijkt dat de OKB diepgaander moet worden uitgevoerd om de kwaliteit van wettelijke controles te waarborgen.

AO's-RV

- Bij de AO's-RV hebben we bij 26 van de 30 onderzochte OKB's bevindingen geconstateerd op de diepgang van de beoordeling van de OKB'er.
 - In 25 gevallen heeft de OKB'er niet heeft gewaarborgd dat de verkregen controle-informatie toereikend was om het oordeel van de externe accountant te onderbouwen (artikel 8 lid 1 EU-Verordening). In deze gevallen hebben we vastgesteld dat onvoldoende controle-informatie is verkregen voor een focusgebied dat ook door de OKB'er was beoordeeld. Deze bevindingen had de OKB'er moeten voorkomen¹.
- Op de 26 OKB's hebben we ook andere bevindingen geconstateerd, waarbij meerdere bevindingen op een OKB kunnen voorkomen:
 - De OKB'er heeft de volgende verplichte onderwerpen (artikel 8 lid 5a, 5e, 5f en 4b EU-Verordening) niet beoordeeld: onafhankelijkheid, de geconstateerde controleverschillen, de besproken onderwerpen met het bestuurs- of toezichthoudend orgaan en de controleverklaring.
 - De OKB'er heeft de resultaten van zijn beoordeling niet besproken met de externe accountant (artikel 8 lid 6 EU-Verordening).
 - De OKB was niet afgerond op moment van de afgifte van de controleverklaring. Het is verplicht dat de OKB is afgerond s de controleverklaring wordt afgegeven (artikel 18 lid 1 Bta).

¹) Voorbeelden van geconstateerde bevindingen zijn opgenomen verderop in dit [slidedeck](#).

Bevindingen uit toetsend onderzoek (2/3)

Diepgang beoordeling van de OKB'er moet beter

Uit het onderzoek blijkt dat de OKB diepgaander moet worden uitgevoerd om de kwaliteit van wettelijke controles te waarborgen.

AO's-OOB

- Bij de AO's-OOB hebben we bij 9 van de 22 onderzochte OKB's bevindingen op de diepgang van de beoordeling van de OKB'er.
 - In 6 gevallen heeft de OKB'er niet gewaarborgd dat de verkregen controle-informatie toereikend is om het oordeel van de externe accountant te onderbouwen (artikel 8 lid 1 EU-Verordening). In deze gevallen hebben we vastgesteld dat onvoldoende controle-informatie is verkregen voor een focusgebied dat ook door de OKB'er was beoordeeld. Deze bevindingen had de OKB'er moeten voorkomen¹.
- Op de 9 OKB's hebben we ook andere bevindingen geconstateerd, waarbij meerdere bevindingen op een OKB kunnen voorkomen:
 - De OKB'er onvoldoende heeft geëvalueerd of de externe accountant voldoende controle-informatie heeft verkregen. Bij deze gevallen hebben we vastgesteld dat wél voldoende controle-informatie was verkregen voor het focusgebied dat ook door de OKB'er was beoordeeld.
 - De OKB'er heeft de onderkende risico's in de controle onvoldoende beoordeeld, de belangrijkste overwegingen bij zijn beoordeling onvoldoende vastgelegd en de resultaten van zijn beoordeling niet besproken met de externe accountant. Dit zijn verplichte onderwerpen voor de OKB (artikel 8 lid 5b, 5c, 6 en 7 EU-Verordening).

¹) Voorbeelden van geconstateerde bevindingen zijn opgenomen verderop in dit [slidedeck](#).

Bevindingen uit toetsend onderzoek (3/3)

Passende deskundigheid OKB'er niet vastgesteld bij AO's-RV

- Bij de AO's-RV hebben we bij 25 van de 30 onderzochte OKB's geen bevindingen geconstateerd over de deskundigheid van de OKB'er.
- In de 5 overige gevallen hebben we gezien dat een accountantsorganisatie bij de toewijzing van de OKB'er aan de wettelijke controle niet heeft vastgesteld dat de OKB'er voldoende bekwaam is en over voldoende relevante werkervaring beschikt om de beoordeling uit te voeren.
- Bij de AO's-OOB zijn geen bevindingen geconstateerd over de deskundigheid van de OKB'er in de onderzochte OKB's.

Stelsel van kwaliteitsbeheersing voor OKB niet op orde bij AO-RV

- Bij 13 van de 15 onderzochte AO's-RV hebben we bevindingen over het stelsel van kwaliteitsbeheersing voor de OKB.
- Onze belangrijkste bevinding is dat de accountantsorganisatie niet heeft beoordeeld of de OKB'er voldoende bekwaam is en beschikt over voldoende relevante werkervaring.
- Ook miste in het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat wordt beoordeeld of de OKB'er onafhankelijk is van de controlecliënt.
- Bij de AO's-OOB hebben wij bij 1 van de 6 onderzochte accountantsorganisaties een bevinding geconstateerd over het stelsel van kwaliteitsbeheersing voor de OKB.

¹⁾ Voorbeelden van geconstateerde bevindingen zijn opgenomen verderop in dit [slidedeck](#).

Diepgaande beoordeling

In onderstaande tabel zijn een aantal aspecten opgenomen die naar voren zijn gekomen in het onderzoek. Deze aspecten dragen bij aan een diepgaande beoordeling door de OKB'er. Onderstaande is geen volledige samenvatting van vereisten uit relevante wet- en regelgeving.

✓	Betrek de onderkende (en niet onderkende) risico's en de formulering van de risico's en de bijbehorende beweringen in de beoordeling.	Beoordeel de risicoanalyse met voldoende diepgang. Hier hoort bij welke risico's mogelijk niet zijn onderkend en hierover met de externe accountant in gesprek te gaan. Ook is van belang om als OKB'er kritisch te beoordelen of alle relevante beweringen zijn onderkend bij de geïdentificeerde risico's.
✓	Betrek alle zaken die behoren bij de significante aangelegenheid.	Beoordeel voor elke significante aangelegenheid, alle relevante gebieden. Bijvoorbeeld de interne beheersing, de IT-omgeving en de uitgevoerde gegevensgerichte werkzaamheden.
✓	Bepaal de OKB-strategie.	Bepaal de OKB-strategie. Leg vast waarom een onderdeel van de controle wel of niet van belang is om in de beoordeling te betrekken.
✓	Voer een inhoudelijke beoordeling uit van de uitgevoerde werkzaamheden onderliggend aan de significante aangelegenheden.	Beoordeel de inhoud van de uitgevoerde werkzaamheden die relevant zijn voor de significante aangelegenheid met een professioneel kritische instelling.
✓	Bespreken van de resultaten van de OKB met de externe accountant en deze vastleggen in een gespreksverslag.	Leg de bespreking van de resultaten van de OKB met de externe accountant vast. Documenteer hierbij wie aanwezig is, wanneer de vergadering is gehouden en welke onderwerpen zijn besproken en wat de uitkomst is geweest (een gedetailleerd gespreksverslag zoals vermeld in de <u>uitspraak van het College voor Beroep van het Bedrijfsleven</u>).

Diepgaande beoordeling

In onderstaande tabel zijn een aantal aspecten opgenomen die naar voren zijn gekomen in het onderzoek. Deze aspecten dragen bij aan een diepgaande beoordeling door de OKB'er. Onderstaande is geen volledige samenvatting van vereisten uit relevante wet- en regelgeving.

✓	Vastleggen van de belangrijkste overwegingen van de uitgevoerde beoordeling.	Leg de belangrijkste overwegingen vast van de OKB'er als onderdeel van zijn beoordeling en ter onderbouwing van de conclusie dat de externe accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen.
✓	Vastleggen van de gestelde vragen.	Leg de gestelde vragen van de OKB'er vast. Net als de opvolging van de externe accountant en de afwikkeling van de OKB'er.
✓	Inspelen op de specifieke reden voor toewijzing van de OKB.	Speel bij de beoordeling in op de specifieke omstandigheden voor toewijzing van de OKB. Een OKB'er kan worden toegewezen als gevolg van specifieke omstandigheden, zoals een bedreiging van vertrouwdsheid als gevolg van langdurige betrokkenheid.
✓	Vaststellen van de betrokkenheid van de externe accountant.	Stel als OKB'er vast dat de betrokkenheid van de externe accountant gedurende de controle voldoende en passend is.

Goede voorbeelden uit het onderzoek ten aanzien van diepgang (1/3)



Good practice – Inspelen op geïdentificeerde risico's

Bij een controlecliënt zijn een aantal risico's binnen de controle onderkend, waaronder een bedreiging van de onafhankelijkheid. Voor de bedreiging van de onafhankelijkheid wordt de OKB als waarborg ingezet en voor de andere risico's wordt door de externe accountant binnen de accountantsorganisatie advies gevraagd aan vakbekwame personen (consultatie).

De OKB'er heeft bij de afronding van zijn beoordeling een afsluitende vergadering geïnitieerd met de personen die bij de adressering van deze risico's betrokken zijn (waaronder de consultbehandelaars) en de externe accountant om gezamenlijk vast te stellen dat alle risico's zijn verlaagd naar een acceptabel niveau.

De AFM vindt dit een goed voorbeeld omdat:

- De OKB'er in zijn beoordeling specifiek inspeelt op de geïdentificeerde risico's (reden van toewijzing).
- De OKB'er ter afsluiting van zijn beoordeling verschillende betrokkenen bij elkaar brengt om gezamenlijk vast te stellen dat de geïdentificeerde risico's zijn verlaagd naar een acceptabel niveau.

Goede voorbeelden uit het onderzoek ten aanzien van diepgang (1/3)



Good practice – Lessons learned

De documentatie van alle uitgevoerde OKB's wordt verzameld en geanalyseerd door een centrale (kwaliteits)afdeling. Uit deze analyse volgen rode draden, verbeter- en aandachtspunten. Deze worden besproken met het bestuur en tijdens de jaarlijkse cursuscyclus met alle medewerkers gedeeld.

De AFM vindt dit een goed voorbeeld omdat:

- Uit het geheel aan vastleggingen van uitgevoerde OKB's rode draden, verbeter- en aandachtspunten worden gehaald. Dit stelt de organisatie in staat om bij te sturen op de kwaliteitswaarborg OKB.
- De inzichten worden met alle medewerkers gedeeld. Hierdoor worden alle medewerkers in staat gesteld te leren van uitgevoerde OKB's.

Goede voorbeelden uit het onderzoek ten aanzien van diepgang (2/3)



Good practice – Documenteren van overwegingen

De OKB'er heeft gedurende de controle op meerdere momenten een diepgaande beoordeling uitgevoerd op het geselecteerde focusgebied. Hiervan is een gedetailleerde vastlegging gemaakt waarin vragen en opvolging zijn opgenomen.

De OKB'er heeft bijvoorbeeld kritische en gedetailleerde vragen gesteld over de risico-inschattingswerkzaamheden, de controle-aanpak, de uitgevoerde werkzaamheden op interne beheersingsmaatregelen, gegevensgerichte werkzaamheden en de toelichtingen in de concept jaarrekening. De externe accountant heeft deze vragen gedurende de controle opgevolgd en hiervan een korte vastlegging gemaakt in het OKB-werkprogramma. De OKB'er heeft vervolgens op meerdere momenten beoordeeld of de opmerkingen adequaat zijn opgevolgd.

De AFM vindt dit een goed voorbeeld omdat:

- De OKB is uitgevoerd op meerdere momenten gedurende de controle. De beoordeling is gedetailleerd vastlegt waarin vragen en de opvolging hiervan over diverse belangrijke onderwerpen van de OKB'er zijn opgenomen.
- De beoordeling door OKB of zijn vragen adequaat zijn opgevolgd is ook opgenomen in deze vastlegging.

Goede voorbeelden uit het onderzoek ten aanzien van diepgang (2/3)



Good practice - Monitoring

Naast de gereede melding van de OKB aan de compliance officer, verstrekt de OKB'er ook het OKB-werkprogramma aan de kwaliteitsafdeling. Deze afdeling voert een marginale toets uit op de diepgang en de vastlegging van de OKB. Ook worden hieruit rode draden gehaald van onderdelen die aandacht hebben gehad in de OKB om zo mee te nemen in andere OKB's en bredere kwaliteitsmaatregelen (zoals trainingen).

De AFM vindt dit een goed voorbeeld omdat:

- De kwaliteit van de vastlegging van de OKB wordt bewaakt.
- Dit stelt de accountantsorganisatie in staat om bij te sturen op de kwaliteitswaarborg OKB.
- Uit de OKB-werkprogramma's worden rode draden gehaald dat input vormt voor trainingen. Op deze manier wordt organisatiebreed geleerd van de rode draden uit de OKB.

Goede voorbeelden uit het onderzoek ten aanzien van diepgang (3/3)



Good practice – Vastlegging OKB

Een accountantsorganisatie maakt gebruik van een werkprogramma, waarin onder andere is opgenomen:

- De OKB-strategie. De OKB'er moet hierin de voor de OKB belangrijke karakteristieken van de controlecliënt opnemen. Ook moet de OKB'er vastleggen waarom hij bepaalde significante gelegenheden en significante risico's wel of niet meeneemt in zijn beoordeling.
- De vragen die de OKB'er aan het controleteam heeft gesteld en de belangrijkste discussies die de OKB'er heeft gehad en met wie.

De AFM vindt dit een goed voorbeeld omdat:

- Het werkprogramma faciliteert dat de overwegingen voor de uit te voeren beoordeling vastgelegd worden. Daaruit blijkt gemotiveerd waarom bepaalde gebieden voor de OKB wel of niet worden meegenomen.
- Inzicht wordt gekregen in de belangrijkste discussies, de gestelde vragen en gegeven antwoorden.

Een OKB'er is deskundig en betrokken

In onderstaande tabel zijn een aantal aspecten opgenomen die naar voren zijn gekomen in het onderzoek. Deze aspecten dragen bij aan een OKB die voldoende deskundig en betrokken is. Onderstaande is geen volledige samenvatting van vereisten uit relevante wet- en regelgeving.

✓	Beoordeling door deskundige OKB'er.	Wijs een OKB'er toe die voldoende bekwaam is en beschikt over voldoende relevante werkervaring om de wettelijke controle te beoordelen. De accountantsorganisatie hiervoor verantwoordelijk.
✓	Wijs de OKB'er tijdig toe aan de opdracht, in ieder geval voor de planningsfase van de controle.	Wijs de OKB'er tijdig toe aan de opdracht, in ieder geval voor de planningsfase van de controle. Start de beoordeling tijdig, bijvoorbeeld nadat de risico-inschattingswerkzaamheden zijn afgerond. Dit stelt de OKB'er in staat om tijdig bij te sturen, indien nodig.
✓	Instrueer de OKB'er de beoordeling per fase van de controle uit te voeren, kort nadat de externe accountant deze heeft afgerond.	Voer de beoordeling op meerdere momenten gedurende de controle uit, kort nadat de externe accountant de werkzaamheden heeft afgerond. Dit stelt de OKB'er in staat om tijdig bij te sturen, indien nodig.
✓	Verzorg periodiek een training aan OKB'ers die specifiek ingaat op het uitvoeren van een OKB en eventuele specifieke aandachtsgebieden.	Train de OKB'ers periodiek op specifiek op de uitvoering van de OKB. Dit kan bijdragen aan de deskundigheid van de OKB'er en de consistente uitvoering van de beoordeling.
✓	Waarborg dat de toegewezen OKB'er zoveel tijd als nodig beschikbaar heeft om de beoordeling met voldoende diepgang uit te voeren.	Voer de beoordeling uit met de benodigde diepgang, ongeacht gepercipieerde of gestelde tijdsbarrières.
✓	Heb aandacht voor de ongewenste hiërarchische verhoudingen.	Heb aandacht voor de ongewenste hiërarchische verhouding tussen de OKB'er en de externe accountant en of de OKB'er voor zijn functioneren afhankelijk is van de externe accountant.

Goed voorbeeld uit het onderzoek ten aanzien van deskundigheid



Good practice – Signaleren hiërarchische verhouding

Nadat de OKB'er door de accountantsorganisatie voor een wettelijke controle is toegewezen als kwaliteitswaarborg, heeft de OKB'er een ongewenste hiërarchische verhouding tussen hem en de externe accountant gesignaleerd. Hierop heeft het bestuur van de accountantsorganisatie additionele ondersteuning toegezegd vanuit de OKB-verantwoordelijke en het bureau vaktechniek van de organisatie.

De AFM vindt dit een goed voorbeeld omdat:

- Het signaleren van hiërarchische verhouding getuigt van een professioneel kritische houding van de OKB'er. De OKB'er heeft zelf gesignaleerd dat hij extra ondersteuning nodig heeft gezien de verhoudingen onderling.

Goed voorbeeld uit het onderzoek ten aanzien van deskundigheid



Good practice – OKB-team

De OKB is uitgevoerd door een OKB-team; een eindverantwoordelijke OKB'er en een OKB-teamlid. De combinatie van ruime ervaring met een frisse blik en de mogelijkheid om als OKB'ers onderling te sparren hebben bijgedragen aan de uitvoering van de OKB. De eindverantwoordelijke OKB'er heeft ruime relevante werkervaring als externe accountant, ruime ervaring als OKB'er en is vijf jaar in de rol van OKB'er bij de betreffende controlecliënt. Het OKB-teamlid heeft relevante werkervaring in de sector van de controlecliënt en is dat controlejaar voor het eerst als OKB'er toegewezen aan die cliënt.

De AFM vindt dit een goed voorbeeld omdat:

- Het uitvoeren van de OKB in een team stelt de OKB'er in staat terug te vallen op de ervaring van zijn collega, het werk te verdelen en de mogelijkheid om te sparren. Dit komt de deskundigheid van de OKB als geheel ten goede.

Stelsel van kwaliteitsbeheersing voor de OKB

In onderstaande tabel zijn een aantal aspecten opgenomen die naar voren zijn gekomen in het onderzoek. Deze aspecten dragen bij aan een robuust stelsel van kwaliteitsbeheersing voor de OKB. Onderstaande is geen volledige samenvatting van vereisten uit relevante wet- en regelgeving.

✓	Beoordeling van deskundigheid OKB'er (wettelijke verplichting).	Beoordeel bij de toewijzing dat de OKB'er voldoende bekwaam is en beschikt over voldoende relevante werkervaring om de wettelijke controle te beoordelen.
✓	Waarborg de onafhankelijkheid van de OKB'er (wettelijke verplichting).	Waarborg dat de OKB'er onafhankelijk is van de externe accountant, het controleteam en de controlecliënt. Waarborg ook dat de OKB'er niet (eerder) bij de uitvoering van de wettelijke controle betrokken is.
✓	Beoordeel of de toegewezen OKB'er voldoende tijd beschikbaar heeft om de OKB adequaat uit te voeren (wettelijke verplichting).	Beoordeel bij de toewijzing de beschikbare tijd van de OKB'er. Betrek hierbij de beschikbare tijd om tijdig de beoordeling te kunnen uitvoeren.
✓	Toewijzing van de OKB'er door een onafhankelijke functionaris.	Laat de toewijzing van de OKB'er aan de wettelijke controle door een onafhankelijke functionaris uitvoeren.
✓	Bewaak tussentijds de tijdige betrokkenheid en kwaliteit van de OKB.	Bewaak tussentijds de betrokkenheid en diepgang van de OKB als accountantsorganisatie. Verkrijg hiermee tijdig inzicht om zo nodig bij te sturen.

Stelsel van kwaliteitsbeheersing voor de OKB

In onderstaande tabel zijn een aantal aspecten opgenomen die naar voren zijn gekomen in het onderzoek. Deze aspecten dragen bij aan een robuust stelsel van kwaliteitsbeheersing voor de OKB. Onderstaande is geen volledige samenvatting van vereisten uit relevante wet- en regelgeving.

✓	Waarborgen dat de OKB is afgerond voordat de externe accountant de controleverklaring afgeeft (wettelijke verplichting).	Stel waarborgen in dat de controleverklaring pas kan worden afgegeven als de OKB is afgerond.
✓	Bepaal hoe een (menings)verschil tussen de externe accountant en de OKB'er wordt geregeld (wettelijke verplichting).	Stel procedures op hoe een (menings)verschil tussen de externe accountant en de OKB'er moet worden geregeld. Het kan voorkomen dat er verschil van inzicht ontstaat tussen de externe accountant en de OKB'er. Procedures geven duidelijkheid hoe om te gaan met deze verschillen.
✓	Tussentijdse wisselingen van OKB'ers centraal te monitoren	Monitor tussentijdse wisselingen van OKB'ers. Door wisselingen centraal te monitoren wordt inzicht verkregen in mogelijke oorzaken, waar dan tijdig op kan worden bijgestuurd.
✓	Voer intern kwaliteitsonderzoek uit naar de kwaliteit van de uitgevoerde OKB's.	Voer regelmatig intern kwaliteitsonderzoek uit om inzicht te verkrijgen in de kwaliteit van de uitgevoerde OKB's.

Goede voorbeelden uit het onderzoek ten aanzien van de inzet van OKB



Good practice – Monitoren uitvoering OKB's

Voor iedere eerste OKB van het jaar worden alle OKB'ers verzocht om de vastlegging van hun beoordeling van de planningsfase (waaronder de risico-inschattingwerkzaamheden en de geplande controlewerkzaamheden) te delen met de OKB-verantwoordelijke van de accountantsorganisatie. De OKB-verantwoordelijke coacht de OKB'ers op de reikwijdte en diepgang van de beoordeling en de manier van documenteren van de beoordeling.

De AFM onderschrijft deze good practice omdat:

- Coaching kan bijdragen aan een consistente vastlegging van de uitgevoerde beoordeling.
- Het stelt de accountantsorganisatie in staat waar nodig tussentijds bij te sturen op de uitgevoerde OKB's.

Goede voorbeelden uit het onderzoek ten aanzien van de inzet van OKB



Good practice – Intern onderzoek naar kwaliteitswaarborg OKB

Een accountantsorganisatie voert jaarlijks diepgaande onderzoeken uit op verschillende wettelijke controles om zo inzichtelijk te krijgen hoe de kwaliteitswaarborg OKB heeft gewerkt. Daarbij wordt getoetst op een viertal onderdelen: timing van de OKB, bestede uren, diepgang van de OKB en mate van documentatie. Deze onderdelen zijn nader uitgewerkt met toetspunten en criteria. Dit geeft de organisatie input om het OKB-proces verder te versterken.

De rode lijnen die voortkomen uit de onderzoeken worden vertaald in aandachtspunten en punten die goed gaan. Deze worden gedeeld met een afvaardiging van het bestuur en ook behandeld in vaktechnische bijeenkomsten van de verschillende afdelingen. Zodat iedereen hiervan kan leren.

De AFM onderschrijft deze good practice omdat:

- Het geeft de accountantsorganisatie inzicht in de kwaliteit van de OKB als kwaliteitswaarborg.
- Het stelt de accountantsorganisatie in staat om bij te sturen op de kwaliteitswaarborg OKB.
- Door middel van het delen van aandachtspunten en punten die goed gaan, kan de hele organisatie leren.

Goede voorbeelden uit het onderzoek ten aanzien van de inzet van OKB



Good practice – Monitoren voortgang OKB's

Elke maand ontvangen de OKB'ers een overzicht van de aan hen toegewezen OKB's, met hierin de voortgang ten opzichte van de geplande uren. Deze monitoring geeft centraal inzicht in bijvoorbeeld lang lopende OKB's en elke OKB'er wordt maandelijks herinnerd aan de OKB's waarvoor die verantwoordelijk is.

De AFM onderschrijft deze good practice omdat:

- Het de accountantsorganisatie in staat stelt waar nodig tussentijds bij te sturen op OKB's die worden uitgevoerd.

Meest voorkomende bevindingen focusgebied (1/5)

In het uitgevoerde onderzoek heeft de AFM een focusgebied onderzocht dat ook door de OKB'er is beoordeeld. De meest voorkomende bevindingen op het geselecteerde focusgebied zijn:

- Betrouwbaarheid van in de controle gebruikte informatie onvoldoende vastgesteld.
- Gegevensgerichte cijferanalyses onvoldoende uitgevoerd.
- Gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd met onvoldoende diepgang.
- Verklaringen met oordeelonthouding onvoldoende onderbouwd.

De bovenstaande opsomming van meest voorkomende bevindingen is niet limitatief. De AFM heeft ter illustratie bij de meest voorkomende bevindingen een voorbeeld opgenomen vanuit dit onderzoek. Deze voorbeelden dienen ter verduidelijking van de geconstateerde bevinding.

Meest voorkomende bevindingen focusgebied (2/5)

Betrouwbaarheid van in de controle gebruikte informatie onvoldoende vastgesteld

Voor controlewerkzaamheden maakt de externe accountant gebruik van informatie uit overzichten, lijsten en databases van de controlecliënt.

- De AFM heeft in meerdere onderzochte focusgebieden geconstateerd dat de externe accountant onvoldoende werkzaamheden heeft uitgevoerd om vast te stellen dat deze overzichten, lijsten en databases voldoende integer zijn om betrouwbare informatie op te leveren voor zijn controle (COS 500.9).
- Zo maakt de externe accountant vaak gebruik van lijsten uit het systeem zonder de betrouwbaarheid daarvan te beoordelen, terwijl de externe accountant de effectieve werking van de general IT controls van dat systeem niet heeft vastgesteld of heeft geconcludeerd dat deze niet effectief hebben gewerkt.
- De externe accountant is in die gevallen uitgegaan van de betrouwbaarheid van de lijsten zonder daar werkzaamheden voor uit te voeren.

Meest voorkomende bevindingen focusgebied (2/5)

Voorbeeld uit het onderzoek

- In de controle is een significant risico geïdentificeerd op de volledigheid van omzet. Voor de volledigheid van de omzet is gebruik gemaakt van een contractenregister.
- De externe accountant heeft geen werkzaamheden uitgevoerd die toezien op het vaststellen van de betrouwbaarheid van het contractenregister, zoals het toetsen van interne beheersingsmaatregelen of het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden.
- De AFM heeft hiervoor een bevinding op de volledigheid van de omzet gerapporteerd op het onderzochte focusgebied.
- De OKB'er heeft onvoldoende beoordeeld of de externe accountant het contractenregister kon hanteren als controle-informatie voor de controle van de volledigheid van de omzet. De AFM heeft een bevinding gerapporteerd over de diepgang van de uitgevoerde beoordeling.

Meest voorkomende bevindingen focusgebied (3/5)

Gegevensgerichte cijferanalyses onvoldoende uitgevoerd

Met een gegevensgerichte cijferanalyse kan een externe accountant controle-informatie verkrijgen door plausibele relaties te leggen tussen verschillende financiële en niet-financiële gegevens (COS 520).

- De externe accountant dient bij het uitvoeren van een gegevensgerichte cijferanalyse een verwachting te ontwikkelen die voldoende nauwkeurig en objectief (en daarmee geschikt) is om de verantwoorde cijfers mee te vergelijken.
- Ook dient hij vooraf te bepalen bij welk verschil tussen de verwachting en de verantwoorde cijfers, hij nader onderzoek nodig acht (drempelbedrag). Bij verschillen die boven het drempelbedrag uit komen, moet de externe accountant nader onderzoek doen naar deze verschillen. Een voorbeeld van gegevensgerichte cijferanalyse is de geldgoederenbeweging.
- De AFM heeft in meerdere onderzochte focusgebieden vastgesteld dat de gecontroleerde geldgoederenbeweging niet voldoet aan de vereisten van COS 520. Zo ontbreekt bijvoorbeeld het formuleren van een onderbouwde verwachting, het bepalen van een drempelbedrag en het voldoende onderzoeken van verschillen boven het geformuleerde drempelbedrag.

Meest voorkomende bevindingen focusgebied (3/5)

Voorbeeld uit het onderzoek

- Voor de controle van de volledigheid van de omzet (waarvoor een significant risico is onderkend) heeft de externe accountant gebruik gemaakt van een geldgoederenbeweging.
- Voorafgaand aan de controle van de geldgoederenbeweging heeft de externe accountant geen nauwkeurige verwachting opgebouwd (de soll-positie).
- Evenmin heeft de externe accountant het drempelbedrag bepaalt waarboven verschillen ten opzichte van de geformuleerde verwachting moeten worden onderzocht.
- De externe accountant heeft geen gegevensgerichte controlewerkzaamheden uitgevoerd op de materiële verstoringen die voorkomen in de geldgoederenbeweging.
- De AFM heeft hiervoor een bevinding op de volledigheid van de omzet gerapporteerd op het onderzochte focusgebied.
- De OKB'er heeft onvoldoende beoordeeld dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen voor de volledigheid van de omzet. De OKB'er heeft niet beoordeeld dat de gegevensgerichte werkzaamheden op de geldgoederenbeweging voldoen aan de vereisten van een gegevensgerichte cijferanalyse (COS 520) en niet gesignaleerd dat geen werkzaamheden zijn uitgevoerd op de materiële verstoringen. De AFM heeft een bevinding gerapporteerd over de diepgang van de uitgevoerde beoordeling.

Meest voorkomende bevindingen focusgebied (4/5)

Gegevensgerichte werkzaamheden met onvoldoende diepgang

Met een detailcontrole controleert de externe accountant individuele registraties met brondocumentatie.

- De externe accountant kan een onderzoek uitvoeren op de gehele populatie of een deel daarvan. Een selectief onderzoek naar een deel van de populatie verschaft geen controle-informatie over het niet onderzochte deel, tenzij een steekproef is uitgevoerd.
- Een kritische beoordeling van (mondeling) verkregen informatie van het management van de controlecliënt is van belang voor het verhogen van de betrouwbaarheid van deze controle-informatie. De AFM heeft in meerdere onderzochte focusgebieden vastgesteld dat de mondeling verkregen informatie van het management niet geverifieerd is met (externe) broninformatie. De bevinding doet zich bijvoorbeeld voor bij de controle van schattingen, bij (gegevensgerichte) cijferanalyses en bij het opvolgen van bevindingen uit controlewerkzaamheden.
- De AFM heeft in meerdere onderzochte focusgebieden geconstateerd dat de externe accountant geen opvolging heeft gegeven aan de verschillen die blijken uit zijn detailcontroles.

Meest voorkomende bevindingen focusgebied (4/5)

Voorbeeld uit het onderzoek

- Van een materieel deel van de voorraad per balansdatum is de fysieke voorraadopname niet bijgewoond of zelf uitgevoerd door de externe accountant.
- Van een ander materieel deel van de voorraad per balansdatum bij externe partijen is geen externe bevestiging verkregen uit hoofde van COS 505.
- De AFM heeft hiervoor een bevinding op het bestaan van de voorraad gerapporteerd op het onderzochte focusgebied.
- De OKB'er heeft onvoldoende beoordeeld of de externe accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen over het bestaan van materiële posities van de voorraad. De AFM heeft een bevinding gerapporteerd over de diepgang van de uitgevoerde beoordeling.
- Een externe accountant heeft voor de controle van onderhanden projecten inlichtingen ingewonnen bij het management over de voortgang van de projecten. De externe accountant heeft geen werkzaamheden uitgevoerd om de informatie van het management te verifiëren met (externe) brondocumenten.
- De AFM heeft hiervoor een bevinding op de waardering van de onderhanden projecten gerapporteerd op het onderzochte focusgebied.
- De OKB'er heeft onvoldoende beoordeeld of de externe accountant de inlichtingen van management als controle-informatie kon hanteren voor de voortgang van de projecten. De AFM heeft een bevinding gerapporteerd over de diepgang van de uitgevoerde beoordeling.

Meest voorkomende bevindingen focusgebied (5/5)

Onvoldoende controle-informatie bij beweringen uitgesloten van oordeelonthouding

De externe accountant dient een oordeelonthouding te formuleren als hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren en de externe accountant tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetectedeerde afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben.

- De externe accountant dient alternatieve werkzaamheden te overwegen om daarmee alsnog voldoende en geschikte controle informatie te verkrijgen. De overwegingen omtrent deze alternatieve werkzaamheden dienen vast te worden gelegd in het controledossier.
- De externe accountant dient in zijn controleverklaring afdoende specifiek te maken waar zijn oordeelonthouding op toeziet.
- Voor de jaarrekeningposten die niet onder de oordeelonthouding vallen dient voldoende en geschikte controle-informatie te worden verkregen.
- De AFM heeft in meerdere onderzochte focusgebieden geconstateerd dat de externe accountant onvoldoende controle-informatie heeft verkregen over de beweringen die zijn uitgesloten van de oordeelonthouding van de betreffende jaarrekeningpost.

Meest voorkomende bevindingen focusgebied (5/5)

Voorbeeld uit het onderzoek

- De externe accountant heeft een oordeelonthouding verstrekt die toeziet op de volledigheid van de omzet. De externe accountant heeft een significant risico onderkend op de nauwkeurigheid en het voorkomen van de omzet.
- De externe accountant heeft de afloop van de debiteurenpositie per balansdatum vastgesteld door aansluitingen te maken met bankontvangsten.
- De externe accountant heeft hiermee niet vastgesteld dat het aantal verkochte producten tegen de overeengekomen prijzen zijn verantwoord (nauwkeurigheid).
- De externe accountant heeft hiermee niet vastgesteld dat de levering van de verkochte producten heeft plaatsgevonden (voorkomen) en dat alle omzettransacties gedurende het jaar zijn verantwoord.
- De AFM heeft voor de nauwkeurigheid en het voorkomen van de omzet een bevinding gerapporteerd op het onderzochte focusgebied.
- De OKB'er heeft onvoldoende beoordeeld of de externe accountant het significante risico op de nauwkeurigheid en voorkomen van de omzet in voldoende mate heeft gemitigeerd. De AFM heeft een bevinding gerapporteerd over de diepgang van de uitgevoerde beoordeling.

Wat verwacht de AFM?

- De AFM verwacht dat accountantsorganisaties **de diepte in gaan**. Voornamelijk om de diepgang van de OKB te verbeteren en de kwaliteitswaarborg OKB beter te laten functioneren.
- Met de resultaten van dit onderzoek worden zowel accountantsorganisaties met een reguliere vergunning als de OOB-accountantsorganisaties in staat gesteld om de **OKB te versterken** om daarmee de kwaliteit van wettelijke controles duurzaam (verder) te **verhogen**.
- De AFM biedt hiervoor **handvatten** middels bevindingen, versterkingen en goede praktijkvoorbeelden.
- De AFM zal de komende jaren de kwaliteitsverbetering voor de OKB **actief volgen** en zo nodig haar toekomstige toezichtactiviteiten hierop afstemmen.



Autoriteit Financiële markten
Postbus 11723, 1001 GS Amsterdam

Telefoon: 020 797 2000
www.afm.nl

