



Standaard voor Kwaliteitsmanagement 2 (SKM2)

Bepalingen bij publicatie van SKM2

In deze Standaard voor kwaliteitsmanagement is opgenomen:

- Preambule
- Standaard voor kwaliteitsmanagement 2
- Inwerkingtreding
- Citeertitel

Preambule

Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (NBA) onderschrijft de strategische doelstelling van de International Federation of Accountants (IFAC) om een accountantsberoep te ontwikkelen en te bevorderen dat in staat is op uniforme wijze diensten te verlenen van hoge kwaliteit ten behoeve van het algemeen belang.

Als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) is de NBA verplicht de Standaarden van de IAASB in wet- en regelgeving te implementeren, voor zover dat onder de Nederlandse wet- en regelgeving mogelijk is.

In december 2020 heeft de IFAC via de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de Final Pronouncement van de International Standard on Quality Management (ISQM) 2 gepubliceerd. De NBA heeft de vertaling daarvan opgenomen in deze standaard (Standaard voor kwaliteitsmanagement 2).

De leden gehoord:

Standaard voor kwaliteitsmanagement 2:

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard voor kwaliteitsmanagement

1. Deze Standaard voor kwaliteitsmanagement behandelt:
 - a. de aanstelling en geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en
 - b. de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voor de uitvoering en documentatie van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.
2. Deze Standaard is van toepassing op alle opdrachten waarvoor de uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in overeenstemming met SKM1 is vereist.¹ Deze Standaard hanteert als uitgangspunt dat het kantoor onderworpen is aan SKM1. Deze Standaard moet worden gelezen in samenhang met de relevante ethische voorschriften.
3. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, die in overeenstemming met deze Standaard wordt uitgevoerd, is een specifieke maatregel die het kantoor opzet en implementeert in overeenstemming met SKM1². De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voert namens het kantoor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit op opdrachtniveau.

Schaalbaarheid

4. De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, die op grond van deze Standaard zijn vereist, variëren naargelang de aard en omstandigheden van de opdracht of de entiteit. Zo zullen de werkzaamheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar waarschijnlijk minder uitgebreid zijn voor opdrachten die minder significante oordeelsvormingen door het opdrachtteam vereisen.

¹ Standaard voor kwaliteitsmanagement (SKM) 1, Kwaliteitsmanagement voor kantoren die controles of beoordelingen van financiële overzichten, of andere assurance opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren, paragraaf 34(f)

² SKM1, paragraaf 34(f)

Kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en de rol van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen

5. SKM1 stelt de verantwoordelijkheid van het kantoor voor zijn kwaliteitsmanagementsysteem vast. SKM1 vereist dat het kantoor maatregelen opzet en implementeert om kwaliteitsrisico's te mitigeren op een wijze die gebaseerd is en inspeelt op de redenen voor de ingeschatte kwaliteitsrisico's³. De specifieke maatregelen in SKM1 omvatten het vaststellen van beleid of procedures voor opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen in overeenstemming met deze Standaard.
6. Het kantoor is verantwoordelijk voor het opzetten, implementeren en in werking houden van een kwaliteitsmanagementsysteem. De doelstelling van het kantoor onder SKM1 is het opzetten, implementeren en in werking houden van een kwaliteitsmanagementsysteem voor controles of beoordelingen van financiële overzichten, of voor andere assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten die door het kantoor worden uitgevoerd. Dit kwaliteitsmanagementsysteem verschaft het kantoor een redelijke mate van zekerheid dat:
 - a. het kantoor en zijn personeel:
 - hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden; en
 - geldende wet- en regelgeving, en in overeenstemming daarmee, opdrachten uitvoeren; en
 - b. verklaringen en rapporten van het kantoor of de opdrachtpartners in de gegeven omstandigheden passend zijn.⁴
7. Zoals uitgelegd in SKM1⁵, is het algemeen belang gediend met het op consistente wijze uitvoeren van opdrachten met de vereiste kwaliteit. De vereiste kwaliteit wordt bereikt door het plannen en uitvoeren van opdrachten en door het rapporteren daarover in overeenstemming met professionele standaarden en geldende wet- en regelgeving. Het bereiken van de doelstellingen van die standaarden en het naleven van die wet- of regelgeving omvatten het toepassen van professionele oordeelsvorming, alsmede, indien van toepassing op het soort opdracht, een professioneel-kritische instelling.
8. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is een objectieve evaluatie van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en van de conclusies, die daaruit zijn getrokken. De evaluatie van de significante oordeelsvormingen door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar wordt uitgevoerd in de context van professionele standaarden en geldende wet- en regelgeving. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is echter niet bedoeld als een evaluatie van de vraag of de gehele opdracht voldoet aan de professionele standaarden en de geldende wet- en regelgeving of aan het beleid of de procedures van het kantoor.
9. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is geen lid van het opdrachtteam. Het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verandert niets aan de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner voor het managen en bereiken van de kwaliteit van de opdracht. Het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling verandert ook niets aan de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden. Van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar wordt niet vereist informatie te verkrijgen ter ondersteuning van het oordeel of de conclusie in de opdracht. Het opdrachtteam kan wel nadere informatie verkrijgen in reactie op aangelegenheden die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling aan de orde zijn gekomen.

Autoriteit van deze Standaard

10. Deze Standaard bevat de doelstelling voor het kantoor bij het volgen van deze Standaard. Deze Standaard bevat:
 - de vereisten die zijn opgezet om het kantoor en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in staat te stellen de genoemde doelstelling te bereiken;
 - bijbehorende uitleg in de vorm van toelichtingen;
 - inleidende teksten, die relevante context bieden voor een goed inzicht in deze Standaard; en
 - definities.SKM1⁶ legt de begrippen doelstelling, vereisten, toelichtingen, inleidende teksten en definities uit.

Ingangsdatum

11. *Deze Standaard voor kwaliteitsmanagement 2 treedt in werking op de dag na publicatie in de Staatscourant. Deze Standaard is van toepassing op opdrachten die aanvangen op of na 15 december 2025.*

³ SKM1, paragraaf 26

⁴ SKM1, paragraaf 14

⁵ SKM1, paragraaf 15

⁶ SKM1, paragrafen 12 en A6, A7, A8 en A9

DOELSTELLING

12. De doelstelling van het kantoor is het uitvoeren van een objectieve evaluatie van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en van de conclusies die daaruit zijn getrokken, Hiertoe benoemt het kantoor een geschikte opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. (Zie: Par A11A)

DEFINITIES

13. In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenis:
 - a. Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling – zie paragraaf 16(d) van SKM1.
 - b. Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar – zie paragraaf 16(e) van SKM1.
 - c. Relevante ethische voorschriften – zie paragraaf 16(t) van SKM1. (Zie: Par. A12, A13, A14 en A15)

VEREISTEN

Het toepassen en naleven van relevante vereisten

14. Het kantoor en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dienen inzicht te hebben in deze Standaard, met inbegrip van de toelichtingen, om de doelstelling van deze Standaard te begrijpen en de vereisten die voor hen relevant zijn naar behoren toe te passen.
15. Het kantoor of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dienen, voor zover van toepassing, iedere vereiste van deze Standaard na te leven, tenzij het vereiste niet relevant is in de omstandigheden van de opdracht.
16. De juiste toepassing van de vereisten vormt naar verwachting een toereikende basis voor het bereiken van de doelstelling van deze Standaard. Indien het kantoor of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar echter vaststelt dat de toepassing van de relevante vereisten geen toereikende basis vormt voor het bereiken van de doelstelling van deze Standaard, dient het kantoor of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, voor zover van toepassing, aanvullende maatregelen te nemen om de doelstelling te bereiken.

Benoeming en geschiktheid van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars

17. Het kantoor dient beleid of procedures vast te stellen die vereisen dat de verantwoordelijkheid voor de aanstelling van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars wordt toegewezen aan een persoon of personen die binnen het kantoor over de competentie, capaciteiten en passende autoriteit beschikken om die verantwoordelijkheid te vervullen. Dat beleid of die procedures dienen te vereisen dat een dergelijke persoon (of personen) de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar benoemt. (Zie Par. A1, A2 en A3)
18. Het kantoor dient beleid of procedures vast te stellen die de geschiktheidscriteria vastleggen voor de aanstelling als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Dat beleid of die procedures dienen te vereisen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar geen lid is van het opdrachtteam, en: (Zie Par. A4)
 - a. beschikt over de competentie en capaciteiten, waaronder voldoende tijd, en over de passende autoriteit om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren; (Zie Par. A5, A6, A7, A8, A9, A10 en A11)
 - b. voldoet aan de relevante ethische voorschriften, waaronder de voorschriften met betrekking tot bedreigingen voor de objectiviteit en onafhankelijkheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en (Zie Par. A12, A13, A14 en A15)
 - c. voldoet aan de bepalingen van eventuele wet- en regelgeving, die relevant zijn voor de geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. (Zie Par. A16)
19. Het beleid of de procedures die het kantoor in overeenstemming met paragraaf 18(b) heeft vastgesteld, dienen ook betrekking te hebben op bedreigingen voor de objectiviteit wanneer een persoon wordt aangesteld als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar na eerder als opdrachtpartner te hebben opgetreden. Dat beleid of die procedure dienen een afkoelingsperiode van twee jaar voor te schrijven, of een langere periode indien vereist door de relevante ethische voorschriften, voordat de opdrachtpartner de rol van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kan vervullen. (Zie Par. A17 en A18)
20. Het kantoor dient beleid of procedures vast te stellen die de geschiktheidscriteria vastleggen voor personen die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ondersteunen. Dat beleid of die procedures dienen te vereisen dat dergelijke personen geen lid zijn van het opdrachtteam, en:
 - a. beschikken over de competentie en capaciteiten, inclusief voldoende tijd, om de taken uit te voeren die aan hen zijn toegewezen; en (Zie Par. A19)
 - b. voldoen aan de relevante ethische voorschriften, waaronder de voorschriften met betrekking tot bedreigingen voor hun objectiviteit en onafhankelijkheid en, indien van toepassing, aan de bepalingen van wet- en regelgeving. (Zie Par. A20 en A21)

21. Het kantoor dient beleid of procedures vast te stellen die:
- vereisen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar de algehele verantwoordelijkheid neemt voor de uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling; en
 - de verantwoordelijkheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar aangeven voor het bepalen van de aard, timing en omvang van
 - het aansturen van en het toezicht houden op de personen die ondersteunen bij de kwaliteitsbeoordeling; en
 - de beoordeling van hun werkzaamheden. (Zie Par. A22)

Aantasting van de geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren

22. Het kantoor dient beleid of procedures vast te stellen voor de omstandigheden waarin de geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren wordt aangetast. Het kantoor dient beleid of procedures vast te stellen gericht op de passende maatregelen die het kantoor in dergelijke omstandigheden moet nemen, met inbegrip van het proces voor het identificeren en benoemen van een vervanger. (Zie Par. A23)
23. Wanneer de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar zich bewust wordt van omstandigheden die diens geschiktheid aantasten, dient deze de passende persoon of personen in het kantoor daarvan op de hoogte te brengen en: (Zie Par. A24)
- indien de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nog niet is begonnen, de aanstelling om deze uit te voeren te weigeren; of
 - indien de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling reeds is begonnen, de uitvoering hiervan te stoppen.

Uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

24. Het kantoor dient beleid of procedures vast te stellen voor de uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling gericht op:
- de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om op geschikte momenten tijdens de opdracht werkzaamheden uit te voeren in overeenstemming met paragrafen 25–26. Dit om een passende basis te bieden voor een objectieve evaluatie van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die op basis daarvan zijn getrokken;
 - de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Dit omvat de eis dat de opdrachtpartner de verklaring en het rapport niet mag dateren totdat de opdrachtpartner in overeenstemming met paragraaf 27 van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bericht heeft ontvangen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond; en (Zie Par. A25 en A26)
 - omstandigheden waarin de aard en omvang van de besprekingen tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar over een significante oordeelsvorming aanleiding geven tot een bedreiging van de objectiviteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, en passende maatregelen die in deze omstandigheden moeten worden genomen. (Zie Par. A27)
25. Bij het uitvoeren van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar: (Zie Par. A28, A29, A30, A31, A32 en A33)
- informatie te lezen, en er inzicht in te verkrijgen, die is gecommuniceerd door: (Zie Par. A34)
 - het opdrachtteam over de aard en de omstandigheden van de opdracht en de entiteit; en
 - het kantoor met betrekking tot het monitoring- en herstelproces van het kantoor, in het bijzonder geïdentificeerde tekortkomingen die betrekking kunnen hebben, of van invloed kunnen zijn, op de gebieden die significante oordeelsvormingen door het opdrachtteam inhouden;
 - met de opdrachtpartner en, indien van toepassing, met andere leden van het opdrachtteam, significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen te bespreken die zijn toegepast bij het plannen en het uitvoeren van en het rapporteren over de opdracht; (Zie Par. A35, A36, A37 en A38)
 - gebaseerd op de informatie die in (a) en (b) is verkregen, geselecteerde opdrachtdocumentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam te beoordelen en het volgende te evalueren: (Zie Par. A39, A40, A41, A42 en A43)
 - de basis voor het toepassen van dergelijke significante oordeelsvormingen, met inbegrip van, indien van toepassing op het soort opdracht, de uitoefening van een professioneel-kritische instelling door het opdrachtteam;
 - of de opdrachtdocumentatie de bereikte conclusies onderbouwt; en
 - of de bereikte conclusies passend zijn;
 - voor controles van financiële overzichten, de basis te evalueren voor de vaststelling door de opdrachtpartner dat relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid zijn vervuld; (Zie Par. A44)

- e. te evalueren of passende consultaties hebben plaatsgevonden over moeilijke of omstreden aangelegenheden of over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van inzicht, en de conclusies die uit deze consultaties voortkomen. (Zie Par. A45)
 - f. voor controles van financiële overzichten, de basis voor de vaststelling door de opdrachtpartner te evalueren dat de betrokkenheid van de opdrachtpartner voldoende en passend was gedurende de controleopdracht zodat de opdrachtpartner beschikt over de basis om vast te stellen dat de toegepaste significante oordeelsvormingen en de bereikte conclusies passend zijn voor de aard en omstandigheden van de opdracht; (Zie Par. A46)
 - g. te beoordelen:
 - i. voor controles van financiële overzichten, de financiële overzichten en de controleverklaring daarover, met inbegrip van, indien van toepassing, de beschrijving van de kernpunten van de controle; (Zie Par. A47)
 - ii. voor beoordelingsopdrachten, de financiële overzichten of financiële informatie en de beoordelingsverklaring daarover; of (Zie Par. A47)
 - iii. voor andere assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten, de opdracht-rapportage, en indien van toepassing, informatie over het onderzoeksobject. (Zie Par. A48)
26. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient de opdrachtpartner in te lichten indien de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bezorgd is dat:
- de significante oordeelsvormingen toegepast door het opdrachtteam of
 - de conclusies die op basis daarvan zijn bereikt, niet passend zijn.
- Indien dergelijke punten van zorg niet naar tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar worden opgelost, dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een passende persoon of personen, in het kantoor in te lichten dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling niet kan worden afgerond. (Zie Par. A49)

Afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

27. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient te bepalen of de vereisten in deze Standaard met betrekking tot de uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn vervuld en of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling afgerond is. Als dat het geval is, dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar de opdrachtpartner in te lichten dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond.

Documentatie

28. Het kantoor dient beleid of procedures vast te stellen die vereisen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar verantwoordelijk is voor de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. (Zie Par. A50)
29. Het kantoor dient beleid of procedures vast te stellen die documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereisen in overeenstemming met paragraaf 30, en dat deze documentatie wordt opgenomen in de opdrachtdocumentatie.
30. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient vast te stellen dat de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voldoende is om een ervaren beroepsbeoefenaar, die niet eerder bij de opdracht betrokken was, in staat te stellen inzicht te verkrijgen in de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd:
- door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en
 - indien van toepassing, door personen die de beoordelaar hebben ondersteund,
- en in de conclusies die bij de uitvoering van de beoordeling zijn bereikt.
- De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient ook vast te stellen dat de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling het volgende omvat: (Zie Par. A51, A52 en A53)
- a. de namen van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en de personen die hebben ondersteund bij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling;
 - b. een identificatie van de beoordeelde opdrachtdocumentatie;
 - c. de basis voor de bepaling van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in overeenstemming met paragraaf 27;
 - d. de kennisgevingen die vereist zijn in overeenstemming met paragrafen 26 en 27; en
 - e. de datum van afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

TOELICHTINGEN

Benoeming en geschiktheid van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars

Toewijzing van verantwoordelijkheid voor de benoeming van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars (Zie Par. 17)

- A1. Competentie en capaciteiten die relevant zijn voor het vermogen van een persoon om de verantwoordelijkheid voor de benoeming van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te vervullen kunnen onder meer passende kennis inhouden van:
- de verantwoordelijkheden van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar;
 - de criteria in paragrafen 18 en 19 over de geschiktheid van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars; en
 - de aard en omstandigheden van de opdracht of de entiteit die onderworpen is aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, met inbegrip van de samenstelling van het opdrachtteam.
- A2. Het beleid of de procedures van het kantoor kunnen voorschrijven dat de persoon die verantwoordelijk is voor de benoeming van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars geen lid mag zijn van het opdrachtteam waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd. In bepaalde omstandigheden (bijvoorbeeld een kleiner kantoor of een zelfstandige accountant) kan het echter niet praktisch uitvoerbaar zijn dat een andere persoon dan een lid van het opdrachtteam de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar benoemt.
- A3. Het kantoor kan meer dan één persoon aanwijzen als verantwoordelijke voor de benoeming van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars. Het beleid of de procedures van het kantoor kunnen bijvoorbeeld een verschillend proces voorschrijven voor de benoeming van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars bij:
- controles van organisaties van openbaar belang of andere beursgenoteerde entiteiten; en
 - controles van niet-beursgenoteerde entiteiten of andere opdrachten;
- met verschillende personen die voor elk proces verantwoordelijk zijn.

Geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (Zie Par. 18)

- A4. In bepaalde omstandigheden, bijvoorbeeld ingeval van een kleiner kantoor of een zelfstandige accountant, is er mogelijk geen partner of andere persoon in het kantoor die geschikt is om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren. In die omstandigheden kan het kantoor een contract sluiten met, of een beroep doen op de diensten van, personen buiten het kantoor om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren. Een persoon buiten het kantoor kan een partner of een werknemer van een netwerkonderdeel, een structuur of een organisatie binnen het netwerk van het kantoor, of een serviceprovider zijn. Wanneer van een dergelijke persoon gebruik wordt gemaakt, gelden de bepalingen van SKM1 betreffende netwerkvereisten of -diensten of serviceproviders.

Geschiktheidscriteria voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar

Competentie en capaciteiten, waaronder voldoende tijd (Zie Par. 18(a))

- A5. SKM1 beschrijft kenmerken met betrekking tot competentie, met inbegrip van de integratie en toepassing van technische competentie, professionele vaardigheden en ethiek, waarden en attitudes⁷. Aangelegenheden die het kantoor in overweging kan nemen om te bepalen dat een persoon de noodzakelijke competentie heeft om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren, omvatten bijvoorbeeld:
- inzicht in professionele standaarden en toepasselijke wet- en regelgeving en in het beleid of de procedures van het kantoor die relevant zijn voor de opdracht;
 - kennis van de sector van de entiteit;
 - inzicht in, en ervaring die relevant is voor, opdrachten van soortgelijke aard en complexiteit; en
 - inzicht in de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij het uitvoeren en documenteren van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, dat kan worden verkregen of vergroot door het ontvangen van relevante training van het kantoor.
- A6. De voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het nalaten van handelingen die het kantoor in overweging neemt om te bepalen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoorde-

⁷ SKM1, paragraaf A88

ling een passende maatregel is om één of meer kwaliteitsrisico's te mitigeren⁸ kunnen een belangrijke overweging zijn in de bepaling door het kantoor van de competentie en capaciteiten die vereist zijn om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor die opdracht uit te voeren. Andere overwegingen waarmee het kantoor rekening kan houden om te bepalen of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar de competentie en capaciteiten, met inbegrip van voldoende tijd, heeft om de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die op basis daarvan zijn bereikt te evalueren, omvatten bijvoorbeeld:

- de aard van de entiteit;
 - de specialisatie en complexiteit van de sector of het regelgevend kader waarin de entiteit werkzaam is;
 - de mate waarin de opdracht betrekking heeft op aangelegenheden waarvoor gespecialiseerde deskundigheid vereist is (bijvoorbeeld met betrekking tot informatietechnologie (IT) of gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of controle), of wetenschappelijke en technische deskundigheid, zoals die nodig kan zijn voor bepaalde assurance-opdrachten. Zie ook paragraaf A19.
- A7. Bij het evalueren van de competentie en capaciteiten van een persoon die als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kan worden benoemd, kunnen ook de bevindingen uit monitoringactiviteiten van het kantoor (bijvoorbeeld bevindingen van de inspectie van opdrachten waarvoor de persoon lid van het opdrachtteam of opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar was) of de resultaten van externe inspecties relevante overwegingen vormen.
- A8. Een gebrek aan passende competentie of capaciteiten beïnvloedt het vermogen van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om een passende professionele oordeelsvorming uit te oefenen bij de uitvoering van de kwaliteitsbeoordeling. Bijvoorbeeld: een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar die geen relevante ervaring in de sector heeft, beschikt mogelijk niet over het vermogen of het vertrouwen dat noodzakelijk is om toegepaste significante oordeelsvormingen te evalueren. Deze persoon beschikt mogelijk ook niet over het vermogen of het vertrouwen dat noodzakelijk is om, indien van toepassing, de uitoefening van een professioneel-kritische instelling door het opdrachtteam over een complexe aangelegenheid op het gebied van financiële verslaggeving of controle die specifiek is voor die sector in twijfel te trekken.

Passende autoriteit (Zie Par. 18(a))

- A9. Maatregelen op het niveau van het kantoor helpen om de autoriteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te vestigen. Door bijvoorbeeld een cultuur van respect voor de rol van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar tot stand te brengen, is het minder waarschijnlijk dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar druk ervaart van de opdrachtpartner of van ander personeel om het resultaat van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op ongepaste wijze te beïnvloeden. In sommige gevallen kan de autoriteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar worden versterkt door het beleid of de procedures van het kantoor om verschillen van inzicht te adresseren. Het beleid of de procedures kunnen acties omvatten die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kan ondernemen wanneer zich een verschil van inzicht voordoet tussen de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en het opdrachtteam.
- A10. De autoriteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kan worden verminderd wanneer:
- de cultuur binnen het kantoor alleen respect voor autoriteit van personeel op een hoger hiërarchisch niveau binnen het kantoor bevordert;
 - de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar rapporteert aan de opdrachtpartner. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn wanneer de opdrachtpartner een leidinggevende positie in het kantoor bekleedt of verantwoordelijk is voor het vaststellen van de beloning van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.

Overwegingen met betrekking tot de publieke sector

- A11. In de publieke sector kan een accountant (bijvoorbeeld een voorzitter van de Rekenkamer of een andere toereikend gekwalificeerde persoon die namens de Rekenkamer is aangesteld) een rol vervullen die gelijkwaardig is aan de rol van een opdrachtpartner die de algehele verantwoordelijkheid draagt voor controles in de publieke sector. In dergelijke omstandigheden kan bij de keuze van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar rekening worden gehouden met de noodzaak van onafhankelijkheid en met het vermogen van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om een objectieve evaluatie te verschaffen.

Doelstelling

- A11A. *Bij een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang bepaalt artikel 8 van*

⁸ SKM1, paragraaf A134

Verordening (EU) 537/2014 dat in de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt nagegaan of de accountant redelijkerwijs tot het oordeel en de conclusies kan zijn gekomen die zijn verwoord in het ontwerp van de verklaring. Bij andere wettelijke controles die onderhevig zijn aan opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bepaalt artikel 18 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties dat deze overeenkomstig de Verordening (EU) 537/2014 moet worden uitgevoerd. Het is voor accountants en opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars bij die opdrachten relevant erop alert te zijn dat ook die aspecten worden meegenomen in de beoordeling.

Relevante ethische voorschriften (Zie Par. 13(c), 18(b))

- A12. De relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn bij het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kunnen variëren, afhankelijk van de aard en omstandigheden van de opdracht of de entiteit. Verschillende bepalingen van de relevante ethische voorschriften kunnen alleen van toepassing zijn op individuele accountants, zoals een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, en niet op het kantoor zelf.
- A13. Relevante ethische voorschriften kunnen specifieke onafhankelijkheidsvereisten omvatten die van toepassing zijn op individuele accountants, zoals een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Relevante ethische voorschriften kunnen ook bepalingen bevatten die betrekking hebben op bedreigingen voor de onafhankelijkheid als gevolg van langdurige betrokkenheid bij een controle- of assurance-cliënt. De toepassing van dergelijke bepalingen met betrekking tot langdurige betrokkenheid staat los van, maar moet mogelijk wel in aanmerking worden genomen bij de toepassing van de vereiste afkoelingsperiode overeenkomstig paragraaf 19.

Bedreigingen voor de objectiviteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar

- A14. Bedreigingen voor de objectiviteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kunnen ontstaan door een breed scala van feiten en omstandigheden. Bijvoorbeeld:
- een bedreiging van zelftoetsing kan ontstaan wanneer de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar eerder betrokken was bij significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam, in het bijzonder als opdrachtpartner of ander lid van het opdrachtteam;
 - een bedreiging als gevolg van vertrouwdschap of eigenbelang kan ontstaan wanneer de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een naast familielid of naaste verwant is van de opdrachtpartner of van een ander lid van het opdrachtteam, of door nauwe persoonlijke relaties met leden van het opdrachtteam;
 - een bedreiging van intimidatie kan ontstaan wanneer daadwerkelijke of vermeende druk wordt uitgeoefend op de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (bijvoorbeeld wanneer de opdrachtpartner een agressieve of dominante persoon is, of wanneer de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar rapporteert aan de opdrachtpartner).
- A15. Relevante ethische voorschriften kunnen vereisten en leidraden omvatten om bedreigingen voor de objectiviteit te onderkennen, te evalueren en aan te pakken. De ViO geeft bijvoorbeeld specifieke leidraden, met inbegrip van voorbeelden van:
- omstandigheden waarin bedreigingen voor de objectiviteit kunnen ontstaan wanneer een accountant wordt aangesteld als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar;
 - factoren die relevant zijn om het niveau van dergelijke bedreigingen te evalueren; en
 - acties, met inbegrip van maatregelen om dergelijke bedreigingen te kunnen aanpakken.

Wet- of regelgeving die relevant is voor de geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (Zie Par. 18(c))

- A16. Wet- of regelgeving kan aanvullende vereisten stellen aan de geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. In sommige rechtsgebieden moet de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bijvoorbeeld over bepaalde kwalificaties beschikken of een vergunning hebben om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren.
- Ten aanzien van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang bepaalt Verordening (EU) 537/2014 dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd door een andere externe accountant die niet betrokken is bij de betreffende wettelijke controle. In Nederland bepaalt het Besluit toezicht accountantsorganisaties dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd overeenkomstig artikel 8, tweede lid, derde lid, tweede en derde volzin, en vierde tot en met zevende lid, van de verordening, met dien verstande dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij een wettelijke controle, niet zijnde een organisatie van openbaar belang, ook mag worden uitgevoerd door een accountant (ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is opgenomen als bedoeld in artikel 36, tweede lid, onderdeel i, van de Wet op het accountantsberoep), die voldoende bekwaam is en over voldoende relevante werkervaring beschikt. Deze accountant mag niet betrokken zijn bij de uitvoering van de controle, waarop de beoordeling betrekking heeft.*

Afkoelingsperiode voor een persoon nadat deze persoon eerder als opdrachtpartner heeft gefungeerd (Zie Par. 19)

- A17. Bij terugkerende opdrachten variëren de aangelegenheden waarover significante oordeelsvormingen worden toegepast vaak niet. Daarom kunnen significante oordeelsvormingen uit voorgaande perioden van invloed blijven op de oordeelsvormingen van het opdrachtteam in volgende perioden. Het vermogen van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om een objectieve evaluatie van significante oordeelsvormingen uit te voeren wordt daarom beïnvloed wanneer de persoon eerder als opdrachtpartner betrokken was bij deze oordeelsvormingen. In dergelijke omstandigheden is het belangrijk dat passende maatregelen worden genomen om de bedreigingen voor de objectiviteit, met name de dreiging van zelftoetsing, tot een aanvaardbaar niveau te beperken. Dienovereenkomstig vereist deze Standaard dat het kantoor beleid of procedures een afkoelingsperiode voorschrijft waarin de opdrachtpartner niet kan worden aangesteld als de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.
- A18. Het beleid of de procedures van het kantoor kunnen ook betrekking hebben op de vraag of een afkoelingsperiode passend is voor een andere persoon dan de opdrachtpartner, voordat deze persoon geschikt is om te worden aangesteld als de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. In dit verband kan het kantoor rekening houden met de aard van de rol van die persoon en de eerdere betrokkenheid bij de significante oordeelsvormingen in het kader van de opdracht. Het kantoor kan bijvoorbeeld bepalen dat een opdrachtpartner die verantwoordelijk is voor de uitvoering van controlewerkzaamheden met betrekking tot financiële informatie van een groepsonderdeel, niet geschikt kan zijn om te worden aangesteld als de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van de groepscontrole wegens de betrokkenheid van die partner in de significante oordeelsvormingen die van invloed zijn op de groepscontrole.

Omstandigheden waarin de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar gebruik maakt van ondersteuning (Zie Par. 20 en 21)

- A19. In bepaalde omstandigheden kan het passend zijn dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ondersteuning krijgt van een persoon of een team van personen met de relevante deskundigheid. Zo kunnen bijvoorbeeld zeer gespecialiseerde kennis, vaardigheden of deskundigheid nuttig zijn om inzicht te krijgen in bepaalde transacties die door de entiteit zijn uitgevoerd om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te helpen bij de evaluatie van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam over die transacties.
- A20. De leidraad in paragraaf A14 kan nuttig zijn voor het kantoor bij het vaststellen van beleid of procedures die inspelen op bedreigingen voor de objectiviteit van personen die ondersteuning verlenen aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.
- A21. Wanneer de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ondersteuning krijgt van een persoon buiten het kantoor, kunnen de verantwoordelijkheden van de ondersteuner, met inbegrip van de verantwoordelijkheden met betrekking tot het naleven van de relevante ethische voorschriften, worden vastgelegd in het contract of een andere overeenkomst tussen het kantoor en de ondersteuner.
- A22. Het beleid of de procedures van het kantoor kunnen verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar omvatten om:
- te overwegen of de ondersteuners hun instructies begrijpen en of de werkzaamheden worden uitgevoerd volgens de geplande aanpak van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling;
 - aandacht te besteden aan aangelegenheden die door de ondersteuners aan de orde worden gesteld, de significantie ervan in overweging te nemen en de geplande aanpak op passende wijze aan te passen.

Aantasting van de geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren (Zie Par. 22 en 23)

- A23. Factoren die voor het kantoor relevant kunnen zijn bij de afweging of de geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voor het uitvoeren van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is aangetast, zijn onder meer:
- of veranderingen in de omstandigheden van de opdracht ertoe leiden dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar niet langer over de passende competentie en capaciteiten beschikt om de beoordeling uit te voeren;
 - of veranderingen in de andere verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar aangeven dat de persoon niet langer voldoende tijd heeft om de beoordeling uit te voeren; of
 - kennisgeving van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in overeenstemming met paragraaf 23.
- A24. In omstandigheden waarin de geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om

de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren wordt aangetast, kunnen het beleid of de procedures van het kantoor een proces voorschrijven aan de hand waarvan alternatieve geschikte personen worden geïdentificeerd. Het beleid of de procedures van het kantoor kunnen ook de verantwoordelijkheid behandelen van de persoon die is aangesteld om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te vervangen om werkzaamheden uit te voeren die voldoende zijn om te voldoen aan de vereisten van deze Standaard met betrekking tot de uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Dergelijke beleid of procedures kunnen verder ingaan op de noodzaak voor consultatie in dergelijke omstandigheden.

Uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

(Zie Par. 24, 25, 26 en 27)

Verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (Zie Par. 24(b))

A25. Standaard 220⁹ stelt de vereisten vast voor de opdrachtpartner bij controleopdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist, met inbegrip van:

- het vaststellen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is aangesteld;
- het samenwerken met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en andere leden van het opdrachtteam informeren over hun verantwoordelijkheid om dit te doen;
- het bespreken van significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen die tijdens de controleopdracht naar voren zijn gekomen, met inbegrip van die welke tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn geïdentificeerd, met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en
- de controleverklaring pas dateren na afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

A26. Standaarden 3000A¹⁰, 3000D¹¹, 4400¹² en 4410¹³ stellen ook vereisten vast voor de opdrachtpartner met betrekking tot de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Besprekingen tussen de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en het opdrachtteam (Zie Par. 24(c))

A27. Frequentie communicatie tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar gedurende de opdracht kan bijdragen aan een effectieve en tijdige opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Er kan echter een bedreiging ontstaan voor de objectiviteit van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, afhankelijk van de timing en de omvang van de besprekingen met het opdrachtteam over een significante oordeelsvorming. Het beleid of de procedures van het kantoor kunnen bepalen welke maatregelen de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar of het opdrachtteam moet nemen om situaties te vermijden waarin:

- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar beslissingen neemt namens het opdrachtteam; of
- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar de indruk kan wekken dat te doen.

In deze omstandigheden kan het kantoor bijvoorbeeld vereisen dat over dergelijke significante oordeelsvormingen wordt geconsulteerd met andere relevante personeelsleden, in overeenstemming met het beleid of de procedures van het kantoor voor consultaties.

Door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar uitgevoerde werkzaamheden (Zie Par. 25, 26 en 27)

A28. Het beleid of de procedures van het kantoor kunnen de aard, timing en omvang van de door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar uitgevoerde werkzaamheden voorschrijven en kunnen ook benadrukken dat het belangrijk is dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar professionele oordeelsvorming uitoefent bij het uitvoeren van de beoordeling.

A29. De timing van de werkzaamheden die worden uitgevoerd door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kan afhankelijk zijn van de aard en omstandigheden van de opdracht of de entiteit, met inbegrip van de aard van de aangelegenheden die worden beoordeeld. Een tijdige

⁹ Standaard 220, Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten, paragraaf 36

¹⁰ Standaard 3000A, Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten), paragraaf 36

¹¹ Standaard 3000D, Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe-opdrachten), paragraaf 36

¹² Standaard 4400, Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden, paragraaf 19 lid b onder vii

¹³ Standaard 4410, Samenstellingsopdrachten, paragraaf 23 lid b onder vii

beoordeling van de opdrachtdocumentatie door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in alle fasen van de opdracht (bijvoorbeeld planning, uitvoering en rapportering) maakt het mogelijk aangelegenheden onverwijld tot tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op te lossen, of voorafgaand aan de datum van de verklaring of rapport. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kan bijvoorbeeld werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot de algemene strategie en het plan voor de opdracht aan het einde van de planningsfase. De tijdige uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan ook de uitoefening van professionele oordeelsvorming en, indien van toepassing op het soort opdracht, van een professioneel-kritische houding door het opdrachtteam bij de planning en uitvoering van de opdracht versterken.

A30. De aard en omvang van de werkzaamheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voor een specifieke opdracht kunnen onder meer afhangen van:

- de redenen voor de inschattingen van de kwaliteitsrisico's¹⁴, voor bijvoorbeeld opdrachten die worden uitgevoerd voor entiteiten in opkomende sectoren of entiteiten met complexe transacties;
- geïdentificeerde tekortkomingen, en de herstelmaatregelen om de geïdentificeerde tekortkomingen aan te pakken, die verband houden met het monitoring- en herstelproces van het kantoor, en eventuele gerelateerde leidraden, die het kantoor heeft uitgevaardigd en die gebieden kunnen aanwijzen waar uitgebreidere werkzaamheden moeten worden uitgevoerd door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar;
- de complexiteit van de opdracht;
- de aard en omvang van de entiteit, met inbegrip van de vraag of de entiteit een beursgenoteerde entiteit is;
- bevindingen die relevant zijn voor de opdracht, zoals de resultaten van inspecties die in een voorgaande periode door een externe toezichthoudende autoriteit zijn uitgevoerd, of andere bezorgdheden die zijn geuit over de kwaliteit van het werk van het opdrachtteam;
- informatie verkregen uit de aanvaarding en continuering door het kantoor van cliëntrelaties en van specifieke opdrachten;
- voor assurance-opdrachten, de identificatie en inschatting door het opdrachtteam van, en reacties op, risico's van een afwijking van materieel belang in de opdracht;
- de vraag of leden van het opdrachtteam hebben meegewerkt met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Het beleid of de procedures van het kantoor kunnen de acties bepalen die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onderneemt in omstandigheden waarin het team niet heeft meegewerkt met de opdrachtgerichte beoordelaar, bijvoorbeeld het informeren van een gepaste persoon binnen het kantoor zodat passende actie kan worden ondernomen om de kwestie op te lossen.

A31. Het kan noodzakelijk zijn dat de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar worden aangepast op basis van omstandigheden die bij de uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden aangetroffen.

Overwegingen over groepscontroles

A32. De uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor een controle van financiële overzichten van een groep kan aanvullende overwegingen met zich meebrengen voor de persoon die is aangesteld als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voor de groepscontrole, afhankelijk van de omvang en complexiteit van de groep. Paragraaf 21(a) schrijft voor dat het kantoor beleid of procedures vaststelt die vereisen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar algehele verantwoordelijkheid op zich neemt voor de uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Daarbij kan het voor grotere en complexere groepscontroles nodig zijn dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van de groep significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen bespreekt met andere sleutelfiguren van het opdrachtteam dan het opdrachtteam op groepsniveau (bijvoorbeeld degenen die verantwoordelijk zijn voor het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de financiële informatie van een groepsonderdeel). In die omstandigheden kan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ondersteuning krijgen van personen in overeenstemming met paragraaf 20. De leidraad in paragraaf A22 kan nuttig zijn wanneer de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voor de groepscontrole gebruik maakt van ondersteuning.

A33. In sommige gevallen kan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar worden aangesteld voor een controle van een entiteit of bedrijfseenheid die deel uitmaakt van een groep, bijvoorbeeld wanneer een dergelijke controle vereist is op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen. In die omstandigheden kan communicatie tussen de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voor de groepscontrole en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voor de controle van die entiteit of bedrijfseenheid de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van de groep

¹⁴ SKM1, paragraaf A49

helpen bij het vervullen van de verantwoordelijkheden in overeenstemming met paragraaf 21(a). Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de entiteit of bedrijfseenheid als een groepsonderdeel werd aangemerkt voor doeleinden van de groepscontrole en significante oordeelsvormingen met betrekking tot de groepscontrole werden toegepast op het niveau van het groepsonderdeel.

Door het opdrachtteam en het kantoor gecommuniceerde informatie (Zie Par. 25(a))

A34. Het verkrijgen van inzicht in de door het opdrachtteam en het kantoor overeenkomstig paragraaf 25(a) gecommuniceerde informatie kan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar helpen om inzicht te verkrijgen in de significante oordeelsvormingen die voor de opdracht kunnen worden verwacht. Dergelijk inzicht kan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ook een basis verschaffen voor besprekingen met het opdrachtteam over de significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen die zijn toegepast bij het plannen, uitvoeren en rapporteren over de opdracht. Een door het kantoor geïdentificeerde tekortkoming kan bijvoorbeeld betrekking hebben op significante oordeelsvormingen die door andere opdrachtteams zijn toegepast voor bepaalde boekhoudkundige schattingen voor een specifieke sector. Wanneer dit het geval is, kan dergelijke informatie relevant zijn voor de significante oordeelsvormingen die in het kader van de opdracht met betrekking tot deze boekhoudkundige schattingen zijn toegepast, en kan ze de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bijgevolg een basis bieden voor besprekingen met het opdrachtteam overeenkomstig paragraaf 25(b).

Significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen (Zie Par. 25(b) en 25(c))

- A35. Voor controles van financiële overzichten schrijft Standaard 220¹⁵ voor dat de opdrachtpartner de controledocumentatie met betrekking tot significante aangelegenheden¹⁶ en significante oordeelsvormingen beoordeelt, met inbegrip van deze die betrekking heeft op moeilijke of omstreden aangelegenheden die tijdens de opdracht zijn vastgesteld, alsook de bereikte conclusies.
- A36. Voor controles van financiële overzichten geeft Standaard 220¹⁷ voorbeelden van significante oordeelsvormingen die door de opdrachtpartner kunnen worden onderkend met betrekking tot de algemene controleaanpak en het controleplan voor de uitvoering van de opdracht, de uitvoering van de opdracht en de algemene conclusies die het opdrachtteam heeft bereikt.
- A37. Voor andere opdrachten dan controles van financiële overzichten kunnen de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam afhankelijk zijn van de aard en omstandigheden van de opdracht of de entiteit. Bij een assurance-opdracht die wordt uitgevoerd in overeenstemming met Standaard 3000A of Standaard 3000D kan bijvoorbeeld de vaststelling door het opdrachtteam of de criteria die moeten worden toegepast bij de voorbereiding van de informatie over het object van onderzoek passend zijn voor de opdracht, significante oordeelsvorming inhouden of vereisen.
- A38. Bij het uitvoeren van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar zich bewust worden van andere gebieden waar naar verwachting significante oordeelsvormingen zouden zijn toegepast door het opdrachtteam, waarvoor nadere informatie nodig kan zijn over de door het opdrachtteam uitgevoerde werkzaamheden of over de basis voor de bereikte conclusies. In die omstandigheden kunnen besprekingen met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ertoe leiden dat het opdrachtteam concludeert dat aanvullende werkzaamheden moeten worden uitgevoerd.
- A39. De overeenkomstig paragrafen 25(a) en 25(b) verkregen informatie en de beoordeling van geselecteerde opdrachtdocumentatie helpen de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij het evalueren van de basis waarop het opdrachtteam de significante oordeelsvormingen heeft toegepast. Andere overwegingen die relevant kunnen zijn voor de evaluatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar zijn bijvoorbeeld:
- het alert blijven voor veranderingen in de aard en omstandigheden van de opdracht of de entiteit die kunnen leiden tot veranderingen in de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam;
 - het toepassen van een onbevooroordeelde blik bij het evalueren van reacties van het opdrachtteam; en
 - het opvolgen van inconsistenties die bij de beoordeling van de opdrachtdocumentatie zijn vastgesteld, of van inconsistente reacties van het opdrachtteam op vragen over de significante oordeelsvormingen.
- A40. Het beleid of de procedures van het kantoor kunnen voorschrijven welke opdrachtdocumentatie

¹⁵ Standaard 220, paragraaf 31

¹⁶ Standaard 230, Controledocumentatie, paragraaf 8(c)

¹⁷ Standaard 220, paragraaf A92

moet worden beoordeeld door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Daarnaast kunnen dergelijke beleid of procedures aangeven dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar professionele oordeelsvorming uitoefent bij het selecteren van aanvullende opdrachtdocumentatie die moet worden beoordeeld met betrekking tot significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam.

- A41. Besprekingen over significante oordeelsvormingen met de opdrachtpartner en, indien van toepassing, met andere leden van het opdrachtteam, samen met de documentatie van het opdrachtteam, kunnen de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar helpen bij het evalueren van de uitoefening van een professioneel-kritische instelling, indien van toepassing op de opdracht, door het opdrachtteam in verband met die significante oordeelsvormingen.
- A42. Voor controles van financiële overzichten geeft Standaard 220¹⁸ voorbeelden van belemmeringen ten aanzien van de uitoefening van een professioneel-kritische houding op het niveau van de opdracht, van onbewuste vooringenomenheid van de kant van de auditor die de uitoefening van een professioneel-kritische instelling kan belemmeren, en van mogelijke maatregelen die het opdrachtteam kan nemen om dergelijke belemmeringen van de uitoefening van een professioneel-kritische instelling op het niveau van de opdracht in te perken.
- A43. Voor controles van financiële overzichten geven de vereisten en de relevante toepassingsgerichte teksten in Standaard 315¹⁹, Standaard 540²⁰ en andere 'Standaarden ook voorbeelden van gebieden in een controle waar de auditor een professioneel-kritische instelling uitoefent, of voorbeelden van waar passende documentatie kan helpen informatie te leveren over hoe de accountant een professioneel-kritische instelling heeft uitgeoefend. Dergelijke leidraden kunnen de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ook helpen bij het evalueren van de uitoefening van een professioneel-kritische instelling door het opdrachtteam.

Of aan de relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid is voldaan (Zie Par. 25(d))

- A44. Standaard 220²¹ vereist dat de opdrachtpartner, voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring, de verantwoordelijkheid op zich neemt om te bepalen of aan de relevante ethische voorschriften, waaronder die met betrekking tot onafhankelijkheid, is voldaan.

Of consultaties hebben plaatsgevonden over moeilijke of omstreden aangelegenheden of over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van inzicht (Zie Par. 25(e))

- A45. SKM1²² behandelt consultaties over moeilijke of omstreden aangelegenheden en over verschillen van inzicht binnen het opdrachtteam, of tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dan wel de personen die binnen het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor activiteiten uitvoeren.

Voldoende en passende betrokkenheid van de opdrachtpartner bij de opdracht (Zie Par. 25(f))

- A46. Standaard 220²³ vereist dat de opdrachtpartner, voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring, vaststelt dat de betrokkenheid van de opdrachtpartner voldoende en passend was gedurende de controleopdracht zodat de opdrachtpartner beschikt over de basis om vast te stellen dat de significante oordeelsvormingen en de bereikte conclusies passend zijn voor de aard en de omstandigheden van de opdracht. Standaard 220²⁴ wijst er ook op dat het documenteren van de betrokkenheid van de opdrachtpartner op verschillende manieren kan gebeuren. Besprekingen met het opdrachtteam, en de beoordeling van dergelijke opdrachtdocumentatie, kunnen de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar helpen bij het evalueren van de basis voor de vaststelling door de opdrachtpartner dat de betrokkenheid van de opdrachtpartner voldoende en passend was.

Beoordeling van financiële overzichten, verklaringen en rapporten (Zie Par. 25(g))

- A47. Voor controles van financiële overzichten kan de beoordeling door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van de financiële overzichten en van de controleverklaring daarover de overweging inhouden of de presentatie en openbaarmaking van aangelegenheden in verband

¹⁸ Standaard 220, paragrafen A34–A36

¹⁹ Standaard 315, Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten, paragraaf A238

²⁰ Standaard 540, De controle van schattingen en van de toelichtingen daarop, paragraaf A11

²¹ Standaard 220, paragraaf 21

²² SKM1, paragrafen 31(d), 31(e) en A79–A82

²³ Standaard 220, paragraaf 40(a)

²⁴ Standaard 220, paragraaf A118

met significante oordeelsvormingen door het opdrachtteam consistent zijn met het inzicht van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in die aangelegenheden dat gebaseerd is op de beoordeling van geselecteerde opdrachtdocumentatie en op besprekingen met het opdrachtteam. Bij het beoordelen van de financiële overzichten kan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar zich ook bewust worden van andere gebieden waar, naar verwachting, significante oordeelsvormingen zouden zijn gemaakt door het opdrachtteam, waarvoor nadere informatie nodig kan zijn over de werkzaamheden of conclusies van het opdrachtteam. De leidraad in deze paragraaf is ook van toepassing op beoordelingsopdrachten en op de ermee verband houdende beoordelingsverklaring.

- A48. Voor andere assurance-opdrachten of aan assurance verwante diensten kan de beoordeling van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van het rapport en, indien van toepassing, van de informatie over het object van onderzoek overwegingen inhouden die gelijkwaardig zijn aan deze die werden beschreven in paragraaf A47 (bijvoorbeeld of de presentatie of beschrijving van aangelegenheden in verband met de significante oordeelsvormingen door het opdrachtteam consistent zijn met het inzicht van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dat gebaseerd is op de werkzaamheden die met betrekking tot de beoordeling werden uitgevoerd).

Onopgeloste punten van zorg van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (Zie Par. 26)

- A49. Het beleid of de procedures van het kantoor kunnen specificeren welke persoon of personen in het kantoor moeten worden ingelicht als de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onopgeloste punten van zorg heeft dat de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam, of de bereikte conclusies in dat verband, niet passend zijn. Tot deze persoon of personen kan ook de persoon behoren aan wie de verantwoordelijkheid voor de aanwijzing van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars is toegewezen. Met betrekking tot dergelijke onopgeloste punten van zorg kunnen het beleid of de procedures van het kantoor ook raadpleging binnen of buiten het kantoor (bijvoorbeeld met een beroeps- of regelgevende instantie) vereisen.

Documentatie

(Zie Par. 28, 29 en 30)

- A50. Paragrafen 57 tot 60 van SKM1 behandelen de documentatie door het kantoor van zijn kwaliteitsmanagementsysteem. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling die in overeenstemming met deze Standaard wordt uitgevoerd is daarom onderworpen aan de documentatievereisten in SKM1.
- A51. De vorm, inhoud en omvang van de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan afhangen van factoren zoals:
- de aard en complexiteit van de opdracht;
 - de aard van de entiteit;
 - de aard en complexiteit van de aangelegenheden die het onderwerp zijn van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling; en
 - de omvang van de beoordeelde opdrachtdocumentatie.
- A52. De uitvoering en kennisgeving van de afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan op een aantal manieren worden gedocumenteerd. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kan bijvoorbeeld de beoordeling van de opdrachtdocumentatie elektronisch documenteren in de IT-applicatie voor de uitvoering van de opdracht. Een andere mogelijkheid is dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar de beoordeling documenteert door middel van een memorandum. De werkzaamheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kunnen ook op andere manieren worden gedocumenteerd, bijvoorbeeld in de notulen van de besprekingen van het opdrachtteam waarbij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar aanwezig was.
- A53. Paragraaf 24(b) vereist dat het beleid of de procedures van het kantoor de opdrachtpartner beletten om het opdrachtrapport te dateren voorafgaand aan de afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, wat ook het oplossen van aangelegenheden omvat die door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar aan de orde zijn gesteld. Op voorwaarde dat aan alle vereisten met betrekking tot de uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is voldaan, kan de documentatie van de beoordeling worden afgerond na de datum van de verklaring of het rapport, maar vóór de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier. Het beleid of de procedures van het kantoor kunnen echter bepalen dat de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op of vóór de datum van de verklaring of het rapport moet zijn afgerond.



Inwerkingtreding

Standaard voor Kwaliteitsmanagement 2 treedt in werking op 15 december 2025. In het geval de Staatscourant waarin deze Standaarden worden gepubliceerd verschijnt na 15 december 2025, dan treden deze Standaarden in werking op de dag na publicatie in de Staatscourant en werken terug tot 15 december 2025.

Citeertitel

Deze publicatie wordt aangehaald als: Standaard voor Kwaliteitsmanagement 2, bij afkorting SKM2.