

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)
Antonio Vivaldistraat 2
1083 HP AMSTERDAM

Per e-mail: consultaties@nba.nl

Rotterdam, 19 september 2022

Kenmerk: pe/hdh/brnbaconsultaties22-09-19

Reactie op consultatiedocument 'Herziene Standaard 4400 Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en consistentie aanpassingen in andere Standaarden'

Geachte heer/mevrouw,

Ernst & Young Accountants LLP (hierna: EY) heeft kennis genomen van het consultatiedocument 'Herziene Standaard 4400 Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en consistentie aanpassingen in andere Standaarden' d.d. 19 juli 2022. Graag maken wij gebruik van de gelegenheid hierop schriftelijk te reageren.

In algemene zin vraagt EY specifiek aandacht voor de rol van de beoogde gebruikers. EY juicht de door de NBA gekozen afwijking van de internationale standaard ten aanzien van de rol van de beoogde gebruikers toe. Net als de NBA is EY van mening dat overleg met de beoogde gebruikers over de uit te voeren specifieke werkzaamheden van essentieel belang is. Dit overleg vergewist de accountant er immers van dat de werkzaamheden tegemoetkomen aan het doel waarvoor de beoogde gebruikers het rapport wensen te gebruiken.

Indachtig bovengenoemde overleg en ook de door de NBA opgenomen aanvulling op de internationale standaard in paragraaf 4, namelijk dat het rapport *primair* bestemd is voor de beoogde gebruikers *waarmee de werkzaamheden zijn afgestemd* omdat de gebruikers bepaalde *kennis nodig hebben om de uitkomsten te begrijpen en op een passende manier te gebruiken*, stellen wij ons op het standpunt dat een optionele beperking in het gebruik en de verspreidingskring niet wenselijk is. Het optionele karakter van de beperking betekent in de praktijk dat de ruimte wordt geboden om het rapport te delen met andere partijen, anders dan de beoogde gebruikers waarmee de werkzaamheden zijn overlegd. De vermelding in het rapport dat het rapport mogelijk niet geschikt is voor een ander doel lijkt ons op zichzelf onvoldoende waarborg om verkeerd gebruik en/of ongewenste verspreiding van het rapport te voorkomen.

Wij raden de NBA dan ook sterk aan om, in afwijking van de internationale standaard, een verplichte beperking in het gebruik en de verspreidingskring van het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden voor te schrijven. Hiermee wordt gewaarborgd dat het rapport uitsluitend terecht komt bij die partijen waarvan de accountant aan de voorkant van de opdracht heeft vastgesteld dat zij de beoogde gebruikers zijn van het rapport.

Wij zullen hierna specifiek ingaan op de door u gestelde consultatievragen. In de bijlage treft u onze detailopmerkingen per paragraaf van de concept Herziene Standaard 4400 aan.

Consultatievragen

1. *Heeft u opmerkingen bij de vertaling van de herziene Standaard?*

EY heeft geen opmerkingen bij de vertaling van de herziene Standaard.

2. *Is de aard van de opdracht duidelijk? Zie paragraaf 4 tot en met 6 van de herziene Standaard voor de volledige tekst. Zo nee, wilt u dit graag toelichten.*

De aard van de opdracht is wat EY betreft op deze wijze voldoende duidelijk gemaakt.

3. *Is de vermelding in het rapport dat geen sprake is van een assurance-opdracht en dat de accountant dan ook geen oordeel geeft of een assurance-conclusie trekt duidelijk? Zie paragraaf 6 en 30(i) van de herziene Standaard. Zo nee, wilt u dit graag toelichten.*

Deze vermelding is wat EY betreft zo voldoende duidelijk.

4. *Verwacht u een probleem met de uitvoerbaarheid van bepaalde opdrachten uitgevoerd onder de herziene Standaard? Zo ja, wilt u dit graag toelichten.*

Wij wijzen erop dat het verstrekken van een samenvatting, ondanks dat de gekozen bewoordingen voldoen aan de beschreven eisen in paragraaf 32, inherent een element van oordeelsvorming bevat ten aanzien van welke informatie door de accountant wel of niet in de samenvatting wordt gepresenteerd. Naarmate het aantal bevindingen toeneemt zal deze oordeelsvorming ook toenemen. Wij achten het passend om op deze noodzakelijke oordeelsvorming te wijzen, bijvoorbeeld in de toelichtende paragraaf A22.

5. *Kunt u zich vinden in de wijzigingen ten opzichte van de huidige Standaard 4400N? Zo nee, wilt u dit graag toelichten.*

Wij verwijzen naar onze algemene reactie ten aanzien van de rol van de beoogde gebruikers in relatie tot de beperking van het gebruik of de verspreiding van het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden.

6. *Bent u het eens met de Nederlandse aanpassingen in de herziene Standaard 4400? Zo nee, wilt u dit graag toelichten.*

De verplichting tot het voeren van overleg met de beoogde gebruikers over de specifieke werkzaamheden heeft tot gevolg dat bij een aantal paragrafen in de herziene Standaard de noodzaak tot dit overleg nog dient te worden vermeld. Het gaat daarbij om de paragrafen 24, 30, A41, A42, A43 en A56. Zie ook onze detailopmerkingen bij deze paragrafen in de bijlage bij deze reactie.

7. *Bent u het eens met de consistentie aanpassingen in de Standaarden 3000, 3402 en 4410? Zo nee, wilt u dit graag toelichten.*

EY kan zich vinden in de beoogde consistentie aanpassingen.

Hoogachtend,
Ernst & Young Accountants LLP

w.g. prof. dr. P.W.A. Eimers RA

Bijlage: *Opmerkingen bij de 'Herziene Standaard 4400 Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en consistentie aanpassingen in andere Standaarden'*

Bijlage

Opmerkingen bij de Herziene Standaard 4400 *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en consistentie aanpassingen in andere Standaarden.*

Paragraaf	Huidige tekst	Voorstel aanpassing / vraag
11	<i>Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.</i>	Om de herziene Standaard 4400 per 1 januari 2023 van kracht te laten zijn dient de standaard uiterlijk 15 december 2022 definitief te zijn. Voor zover dat niet haalbaar is, achten wij een overgangstermijn wenselijk, waarin vrijwillige toepassing mogelijk, maar niet verplicht is.
24	<i>De accountant dient de voorwaarden van de opdracht ... de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden.</i>	Wij missen in deze opsomming de vermelding dat de overeengekomen specifieke werkzaamheden tot stand zijn gekomen in overleg met de beoogde gebruikers. Zie ook onze beantwoording van consultatievraag 6.
30	<i>Het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden dient ... de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden.</i>	Wij missen in deze opsomming de vermelding dat de overeengekomen specifieke werkzaamheden tot stand zijn gekomen in overleg met de beoogde gebruikers. Zie ook onze beantwoording van consultatievraag 6. Om de volgtijdelijkheid van de in de opsomming genoemde elementen te behouden stellen wij voor om onderdeel (s) eerder in de opsomming te benoemen, naar analogie van de huidige voorbeeldrapportage van Standaard 4400N tussen onderdeel (m) en (n).
32	<i>Indien de accountant in het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden een samenvatting van bevindingen verstrekt naast de beschrijving van bevindingen zoals vereist in paragraaf 30(o): (a) dient de samenvatting van de bevindingen te worden beschreven op een wijze die objectief is, in bewoordingen die duidelijk zijn, niet misleidend en niet voor verschillende interpretaties vatbaar zijn; en</i>	Wij verwijzen naar de beantwoording van consultatievraag 4 ten aanzien van het verstrekken van een samenvatting.

	<i>(b) dient het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden een vermelding te bevatten die aangeeft dat het lezen van de samenvatting geen vervanging is voor het lezen van het volledige rapport.</i>	
A10	<i>Het uitgangspunt van deze Standaard is dat de accountant de specifieke werkzaamheden overeenkomt met de opdrachtgever. De opdrachtgever bestaat bij voorkeur mede uit de beoogde gebruiker(s).</i>	De passage “De opdrachtgever bestaat bij voorkeur mede uit de beoogde gebruiker(s)” komt ons als ongelukkig geformuleerd over, aangezien de opdrachtgever altijd een beoogde gebruiker is.
A12 en A23	<i>Bevindingen kunnen objectief worden geverifieerd, hetgeen betekent dat verschillende accountants die dezelfde werkzaamheden verrichten, geacht worden tot gelijkwaardige resultaten te komen.</i>	De term ‘geverifieerd’ komt ons, ook gezien hetgeen beschreven in paragraaf A34, minder passend over. Wij stellen voor in plaats daarvan de term ‘verkregen’ te hanteren.
A29	<i>Andere acties die de accountant kunnen overtuigen dat aan de vereisten in Par. 21, 21A en 22 wordt voldaan zijn onder meer:</i> • een kopie van de verwachte werkzaamheden en de vorm en inhoud van het rapport van bevindingen, zoals uiteengezet in de opdrachtvoorwaarden, te verspreiden onder de beoogde gebruiker(s); • de beoogde gebruiker(s) te vragen om een erkenning van de uit te voeren werkzaamheden.	De tweede optie die in deze paragraaf wordt genoemd komt in paragraaf 21A terug als vereiste, namelijk het vereiste tot het afstemmen van de werkzaamheden met de beoogde gebruiker(s). Daarmee is deze optie in feite overbodig c.q. kan tot verwarring leiden.
A39	<i>Indien relevant kunnen aanvullende zaken worden opgenomen in de opdrachtbevestiging, bijvoorbeeld:</i> • Afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van een door de accountant ingeschakelde deskundige bij sommige aspecten van de opdracht. • Beperkingen van het gebruik of de verspreiding van het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden.	Wij verwijzen naar onze algemene reactie ten aanzien van de rol van de beoogde gebruikers in relatie tot de beperking van het gebruik of de verspreiding van het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden.
A41	<i>De accountant kan met de opdrachtgever overeenkomen dat de uit te voeren werkzaamheden grenswaarden voor het bepalen van afwijkingen zullen omvatten. Indien dit</i>	Wij missen hier de expliciete vermelding dat deze grenswaarden ook dienen te worden overlegd met de andere beoogde gebruikers, indien van toepassing, en dat deze grenswaarden

	<i>het geval is, worden deze grenswaarden opgenomen in de beschrijvingen van de werkzaamheden in de opdrachtvoorwaarden.</i>	ook dienen te worden vermeld in het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Zie ook onze beantwoording van consultatievraag 6.
A42	<i>In bepaalde omstandigheden kan wet- en regelgeving slechts de aard van de uit te voeren werkzaamheden voorschrijven. In dergelijke omstandigheden komt de accountant, overeenkomstig paragraaf 24(i), de timing en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden overeen met de opdrachtgever, zodat de opdrachtgever een basis heeft om te bepalen of de uit te voeren werkzaamheden geschikt zijn voor het doel van de opdracht.</i>	In deze paragraaf missen wij de rol van de andere beoogde gebruikers, niet zijnde de opdrachtgever, waarmee de genoemde aangelegenheden dienen te worden overlegd. Zie ook onze beantwoording van consultatievraag 6.
A43	<i>In bepaalde omstandigheden vinden het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden en het verrichten van de overeengekomen specifieke werkzaamheden volgtijdelijk plaats. In andere omstandigheden is het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden en het verrichten van de overeengekomen specifieke werkzaamheden een iteratief proces, waarbij wijzigingen in de specifieke werkzaamheden worden overeengekomen naarmate de opdracht vordert door te reageren op nieuwe informatie. Indien specifieke werkzaamheden die eerder zijn overeengekomen, moeten worden gewijzigd, vereist paragraaf 25 dat de accountant de gewijzigde opdrachtvoorwaarden overeenkomt met de opdrachtgever. De gewijzigde opdrachtvoorwaarden kunnen bijvoorbeeld de vorm aannemen van een bijgewerkte opdrachtbevestiging, een addendum bij een bestaande opdrachtbevestiging, of een andere vorm van schriftelijke erkenning.</i>	Aangezien de accountant verplicht is om op grond van paragraaf 21A de werkzaamheden te overleggen met de beoogde gebruikers die geen opdrachtgever zijn moet hetzelfde gelden voor wijzigingen in die werkzaamheden gedurende de opdracht. De rol van de beoogde gebruikers die geen opdrachtgever zijn in het geval van wijzigingen in de werkzaamheden komt daarmee ten onrechte niet aan bod in deze paragraaf. Zie ook onze beantwoording van consultatievraag 6.
A53	<i>Naast de verklaring die vereist is op grond van paragraaf 30(d), kan de accountant het passend vinden om aan</i>	Wij verwijzen naar onze algemene reactie ten aanzien van de rol van de beoogde gebruikers in relatie tot de

	<i>te geven dat het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden uitsluitend bedoeld is voor de opdrachtgever en de beoogde gebruikers. Afhankelijk van de wet- en regelgeving van het betrokken rechtsgebied kan dit worden bereikt door een beperking van de verspreidingskring of het gebruik van het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden. In sommige rechtsgebieden is het wellicht mogelijk om het gebruik van het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden te beperken, maar niet de verspreidingskring. In andere rechtsgebieden is het wellicht mogelijk de verspreidingskring van het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden te beperken, maar niet het gebruik.</i>	beperking van het gebruik of de verspreiding van het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden.
A54	<i>Factoren die de accountant in overweging kan nemen bij de beslissing om de verspreidingskring of het gebruik van het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden te beperken (indien dit is toegestaan), zijn bijvoorbeeld of:</i> <i>• Er een verhoogd risico bestaat dat andere gebruikers dan de beoogde gebruikers het doel van de opdracht verkeerd begrijpen of de bevindingen verkeerd interpreteren.</i> <i>• De overeengekomen specifieke werkzaamheden uitsluitend zijn ontworpen voor gebruik door interne gebruikers, zoals het management en de met governance belaste personen van de opdrachtgever.</i> <i>• De overeengekomen specifieke werkzaamheden of bevindingen vertrouwelijke informatie bevatten.</i>	Wij verwijzen naar onze algemene reactie ten aanzien van de rol van de beoogde gebruikers in relatie tot de beperking van het gebruik of de verspreiding van het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden.
A56	<i>Er kunnen omstandigheden voordoen waarbij het feit dat eerder overeengekomen specifieke werkzaamheden niet zijn uitgevoerd of zijn aangepast, van belang is voor de</i>	Aangezien de accountant verplicht is om op grond van paragraaf 21A de werkzaamheden te overleggen met de beoogde gebruikers die geen opdrachtgever zijn moet hetzelfde

	<i>beoordeling van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en bevindingen door de beoogde gebruikers. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de werkzaamheden in wet- en regelgeving zijn vastgelegd. In dergelijke omstandigheden kan de accountant in het rapport van overeengekomen specifieke werkzaamheden aangeven welke werkzaamheden uit de oorspronkelijke opdrachtvoorwaarden, niet konden worden uitgevoerd of werden gewijzigd, en waarom dit het geval is.</i>	gelden voor wijzigingen in die werkzaamheden gedurende de opdracht. Dit noodzakelijk overleg zou in de plaats kunnen treden van de in deze paragraaf beschreven optie tot vermelding van dergelijke wijzingen in het rapport.
Bijlage 1	<i>Context Overeengekomen specifieke werkzaamheden</i> <i>Besloten kring (communicatie met opdrachtgever en e.v.t. andere beoogde gebruikers is noodzakelijk)</i>	In de bijlage wordt gesproken over een besloten kring van gebruikers. Dit laat zich niet rijmen met het niet verplicht voorschrijven van een beperkte verspreidingskring. Zie ook ons algemene reactie ten aanzien van de rol van de beoogde gebruikers.