

NBA

Antonio Vivaldistraat 2-8

1083 HP Amsterdam

Reactie per email naar consultaties@nba.nl

Onderwerp: reactie op concept Standaard 4400

Noordwijk, 19 september 2022

Geachte NBA,

Dank voor de mogelijkheid te reageren op de concept Standaard 4400. Namens V&A accountants-adviseurs maak ik graag gebruik van de mogelijkheid om te reageren en bij deze ontvangt u onze reactie.

Het consultatiedocument bij de concept Handreiking bevat zeven consultatievragen. In deze reactie zal ik ingaan op die zeven consultatievragen.

Consultatievraag 1 - Heeft u opmerkingen bij de vertaling van de herziene Standaard?

Ik plaats de volgende kanttekeningen bij de vertaling van de herziene Standaard (tabel 1).

Par.	Engelse tekst	Vertaling	Kanttekening
4400.5	[...]The value of an agreed-upon procedures engagement performed in accordance with this ISRS results from: [...]	[...] De waarde van een opdracht tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden in overeenstemming met deze Standaard is gelegen in: [...]	Met 'value' wordt hier volgens mij bedoeld de 'toegevoegde waarde' (voor de gebruikers van het rapport; zie ook paragraaf 3.2 in het consultatie document). Ik zou derhalve het woord 'toegevoegde' toevoegen, ook al ontbreekt in de Engels tekst het woord 'added'. Verder ontstaat de (toegevoegde) waarde c.q. deze is het gevolg van de beschreven twee punten/ kernmerken. Dan denk ik dat de vertaling 'is gelegen in' beter kan worden vervangen door 'is vanwege' of 'is het gevolg van'.
4400.5	[...] Clear communication of	[...] het duidelijk rapporteren van de	Ik twijfel over 'daaraan gerelateerde'. Dat is op zich een letterlijke vertaling van

Par.	Engelse tekst	Vertaling	Kanttekening
	the procedures performed and the related findings.	uitgevoerde werkzaamheden en de daaraan gerelateerde bevindingen.	de Engels tekst, en ook in deze context niet fout. Echter, zou de vertaling 'daaruit voortgekomen bevindingen' niet een duidelijkere vertaling zijn?
4400.6	[...] An agreed-upon procedures engagement does not involve obtaining evidence for the purpose of the practitioner expressing an opinion or an assurance conclusion in any form.	[...] Een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden omvat niet het door de accountant verkrijgen van informatie met als doel, in welke vorm dan ook, een oordeel te geven of een assurance-conclusie te trekken.	Het woord 'evidence' is vertaald met 'informatie'. Het gebruik van het woord evidence in de Engelse tekst begrijp ik. Daarmee wordt benadrukt dat geen bewijs wordt verzameld, omdat niet gewerkt wordt naar een oordeel of conclusie. Daarom zou ik in de vertaling het woord 'bewijs' verwachten en niet 'informatie', te meer omdat in de uitvoering van een 4400-opdracht wel informatie wordt verzameld (maar die informatie kwalificeert niet als bewijs).
4400.13f	Findings – Findings are the factual results of agreed upon procedures performed. Findings are capable of being objectively verified. References to findings in this ISRS exclude opinions or conclusions in any form as well as any recommendations that the practitioner may make. (Ref: Para. A12 A13)	bevindingen – bevindingen zijn de feitelijke resultaten van de uitgevoerde overeengekomen specifieke werkzaamheden. Bevindingen kunnen objectief worden geverifieerd. Verwijzingen naar bevindingen in deze Standaard sluiten oordelen of conclusies in welke vorm dan ook uit, evenals aanbevelingen die de accountant kan doen. (Zie: Par. A12-A13)	De term 'capable of being' is een eigenschap van iets. Een betere directe vertaling lijkt mij 'in staat zijn om'. In deze context zou ik opteren voor het woord 'moeten' in plaats van het huidige 'kunnen' (objectief worden geverifieerd). Het woord 'kunnen' in het Nederlands impliceert een optionaliteit (wat niet wordt beoogd). Indien een bevinding niet objectief verifieerbaar is, dan valt dat niet persé buiten de huidige vertaalde definitie. Een alternatief is de toevoeging vna het woord 'daarom' (Bevindingen kunnen daarom objectief worden geverifieerd). Moeten als vertaling leidt tot een vereiste (eigenschap van een bevinding) in de zin dat een bevinding daaraan moet voldoen. De vertaling met 'kunnen' klemte te meer, nu in de definitie van een bevinding ligt besloten dat er geen sprake van een conclusie mag zijn.

Tabel 1 – kanttekeningen bij de vertaling van de herziene Standaard 4400

Consultatievraag 2 - Is de aard van de opdracht duidelijk? Zie Par. 4 t/m 6 van de herziene Standaard voor de volledige tekst. Zo nee, wilt u dit graag toelichten.

Ja, maar met een drie kanttekeningen.

Ten eerste, de optie van deelconclusies is komen te vervallen. In paragraaf 6 wordt ook benadrukt dat het verkrijgen van informatie niet als doel heeft, in welke vorm dan ook, een oordeel te geven of een assurance-conclusie te trekken. Dit lijkt mij een fundamenteel onderdeel (onderscheid) van Standaard 4400. Ik zou daarom de volgorde van paragraaf 6 omdraaien en beginnen te benadrukken dat er geen oordeel of assurance-conclusie wordt gegeven. Mijn alternatieve tekst zou dan als volgt luiden:

Een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden omvat niet het door de accountant verkrijgen van informatie met als doel, in welke vorm dan ook, een oordeel te geven of een assurance-conclusie te trekken. Een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is geen controle-, beoordelings- of andere assurance-opdracht (zie bijlage 1).

Ten tweede, de huidige beschrijving van de opdracht vermeldt dat het doel niet is om een oordeel te geven of een assurance-conclusie te trekken. Maar het gaat vooral om het resultaat. Als het niet het doel of de bedoeling was een oordeel te geven of een assurance-conclusie te trekken, maar dat is uiteindelijk wel gedaan, dan is strikt genomen niet in strijd met paragraaf 6 gehandeld. Als de keuze wordt gemaakt om oordelen en conclusies uit te sluiten (zie ook mijn reactie c.q. beschouwing op consultatievraag 3), waarom wordt dat dan niet explicieter vermeld in paragraaf 6?

Ten derde, het gebruik van de term ‘assurance-conclusie’ (in zowel paragraaf 6 als in paragraaf/vereiste 30 (i)) zet de deur open voor de vraag of een ander soort conclusie wel kan/mag. De vertaling is op zich goed (*assurance conclusion*), maar de Engelse tekst vind ik op dit punt net zo verwarrend. Indien er ‘assurance-conclusies’ zijn, zijn er dan ook ‘non-assurance-conclusies’? Of ‘algemene conclusies’? En mogen die andere conclusies dan wel? Ik weet het antwoord daarop wel, maar voor niet-accountants lijkt mij dit verwarrend. En als niet-accountants zich ooit verdiepen in Standaard 4400, dan zal hun aandacht met name uitgaan naar de paragrafen 4 t/m 6 om in te schatten wat een ‘4400-opdracht’ inhoudt.

Verder verwijs ik naar de reactie op vraag 3.

Consultatievraag 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 Par. 6 en 30(i) van de herziene Standaard. Zo nee, wilt u dit graag toelichten.

Ja, in beginsel is dit duidelijk, zij het dat het begrip ‘assurance-conclusie’ naar mijn mening verwarrend is. Ik verwijs hiervoor naar de reactie op consultatievraag 2.

Er is echter nog een onderliggende, meer fundamentele vraag, namelijk of het wenselijk is om de mogelijkheid te schrappen tot het geven van conclusies of oordelen op onderdelen (‘deelconclusies’). Ik denk dat in het algemeen het voor zowel accountants als voor gebruikers lastig is om het onderscheid tussen wel of geen conclusies en wel of geen zekerheid uit te leggen. Met de herziening

van Standaard 4400 wordt het onderscheid tussen assurance, aan assurance verwante en overige opdrachten iets duidelijker. Conclusies en oordelen worden alleen gegeven bij opdrachten die vallen onder Standaarden 200 t/m 3850 (excl. NOW-standaarden). Een 4400-opdracht resulteert niet in conclusies of oordelen. De optie van 'deelconclusies' in de huidige Standaard 4400N¹ is komen te vervallen.

Dit roept ook de vraag op of Standaard 5500N moet worden herzien, om het voornoemde onderscheid tussen assurance, aan assurance verwante en overige opdrachten duidelijker te houden. Dit omdat in paragraaf 5 van Standaard 5500N de mogelijkheid wordt geboden tot het doen van oordelen, standpunten of uitspraken, mits die van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht zijn (redelijk vergelijkbaar met de passage in de huidige Standaard 4400N; zie ook voetnoot 1). Hoe wenselijk is het om tot en met de 3000-serie Standaarden wel conclusies of oordelen te kunnen geven, in Standaard 4400 in het geheel niet, en in Standaard 5500N op onderdelen weer wel?

Standaard 4400N is ingegaan per 1 januari 2018. Ik meen te herinneren dat onder andere vanuit de Accountantskamer de constatering is gedaan dat binnen de beroepsgroep in sterke mate onduidelijkheid bestond over wanneer welke standaard van toepassing is of dat de toen geldende Standaard 4400 geen ruimte bood voor deelconclusies (of iets van deze strekking). Daarnaast lijkt de Accountantskamer (naar mijn bescheiden mening) een eigen antwoord te geven op de vraag wanneer (wel) sprake is van een assurance-opdracht, met name indien de opdracht is ingestoken en gepresenteerd (gerapporteerd) als een '4400(N)-opdracht'. Zo overwoog de Accountantskamer in zaak 11/902 d.d. 3 augustus 2012 over een adviesopdracht "[...] zodoende in ieder geval een aspect van assurance niet ontzegd kan worden [...]". Dit resulteerde vervolgens erin dat de Accountantskamer de adviesopdracht toetste aan Standaard 3000. In hoger beroep (CBB zaak 12/940 d.d. 25 juli 2014) is voornoemde oordeel van de Accountantskamer vernietigd. Daarmee wil ik maar laten zien dat het onderscheid tussen assurance, aan assurance verwante en overige opdrachten voor zelfs de Accountantskamer soms erg lastig is om te maken. In een recentere zaak (16/1957 d.d. 10 april 2017) overweegt de Accountantskamer dat *"de resultaten van het onderzoek van betrokkene naar hun aard wel degelijk concluderend zijn, kan daaraan een aspect van assurance niet worden ontzegd."* Los van de vraag of in deze specifieke zaak het betreffende '4400-rapport' conclusies bevatte, roept deze en ook de hiervoor aangehaalde zaak de vraag op of het opnemen van een conclusie in een '4400-rapport' per definitie tot gevolg heeft dat sprake is geweest van een assurance-opdracht, te meer omdat in deze gevallen mogelijk niet alle vijf elementen van een assurance-opdracht (zie paragraaf 26 van het Stramien van assurance-opdrachten) aanwezig waren. Met de voorgenoemde herziening van Standaard 4400 komt de vraag wanneer (achteraf) toch sprake is van een assurance-opdracht, omdat een conclusie of oordeel is gegeven, meer nadrukkelijk naar voren. En voor niet-accountants blijft het lastig te begrijpen dat een accountant feiten kan rapporteren (die volgens hun definitie objectief verifieerbaar zijn), maar dan geen (deel)conclusies mag trekken.

¹ 4400N.5: "[...] Ondanks dat de accountant geen oordeel geeft of conclusie trekt over het onderhavige object in zijn totaliteit, is het wel mogelijk dat de accountant op onderdelen over de uitkomsten een uitspraak doet. Hierbij wordt vermeden dat de indruk gewekt wordt dat sprake is van een assurance-opdracht."

In het verlengde van de vorige alinea heb ik ook de vraag of een standpunt van een accountant ook gezien kan (moet) worden als een conclusie of een oordeel. Paragraaf A35 geeft aan dat het begrip 'standpunt' suggereert dat de bevindingen geen feitelijke resultaten weergeven. Die stelling kan ik volgen. Maar voor de goede toepassing van de herziene Standaard 4400 en in het kunnen maken van een goed onderscheid (zowel door accountants als door gebruikers) tussen assurance, aan assurance verwante en overige opdrachten acht ik het ook zinvol de eerder aangehaalde Standaard 5500N alsmede de NBA handreikingen 1111, 1112 en 1127 ter heroverweging. In NBA handreiking 1111 (Overige opdrachten') zijn opdrachten beschreven, waar niet alle vijf elementen van een assurance-opdracht aanwezig zijn, maar waar van de accountant wel wordt gevraagd een standpunt in te nemen (zie bijvoorbeeld de opdracht tot bijstand van een partij in een geschil of om als bindend adviseur te beslissen in een geschil tussen partijen).

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

Ja, met wederom met enkele kanttekeningen

Het vervallen van de vereiste van een professioneel kritische instelling (PKI) is intuïtief opvallend. In de uitleg in het consultatiedocument is aangegeven dat PKI alleen een uitgangspunt is bij assurance-opdrachten, in casu bij toetsende werkzaamheden.

In Standaard 200 paragraaf 13 sub I is PKI als volgt gedefinieerd: *"Een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude, en een kritische evaluatie van controle-informatie"*.

De vereiste van PKI is in de huidige Standaard 4400N toegelicht in paragraaf A9, alwaar is vermeld dat de accountant tijdens de uitvoering van de werkzaamheden alert moet zijn op (a) informatie die onderling niet consistent is of tegenstrijdig; (b) informatie die de betrouwbaarheid ter discussie stelt van documenten en verkregen reacties; en (c) het overwegen of de verkregen informatie de gerapporteerde feitelijke bevindingen voldoende ondersteunt.

Ik zie niet goed in hoe voornoemde drie aspecten niet meer relevant zijn tijdens de uitvoering van werkzaamheden die vallen onder de herziene Standaard 4400. Een opdrachtgever kan nog steeds een accountant proberen te misleiden met vervalste documenten, om zo een gefabriceerd feit als 'bevinding' (en dus feitelijk) opgenomen te krijgen in een rapport van de accountant.

Daarnaast blijven bij de uitvoering van een 4400-opdracht de Wwft en NV NOCLAR van toepassing. Het lijkt mij dat van een accountant PKI wordt vereist om alert te blijven op signalen die aanleiding geven tot nader onderzoek in verband met het mogelijk moeten doen van een Wwft-melding en/of NOCLAR-melding.

Als er al een basisvereiste kan komen te vervallen, dan lijkt mij meer voor de hand liggend het vervallen van de vereiste om professionele oordeelsvorming toe te passen (vereiste 18 in herziene Standaard 4400), te schrappen. Immers, de accountant wordt geacht geen conclusie te trekken of

oordeel te vormen. Dan kun je je afvragen waar de professionele oordeelsvorming op ziet, dan wel is dit voor gebruikers niet verwarrend? Geen oordeel, maar wel professionele oordeelsvorming?

De toelichting in paragraaf A22 (onder het onderdeel 'het uitvoeren van de opdracht') ziet op de aspecten die ik hierboven aan PKI heb gekoppeld. De invulling die in de herziene Standaard 4400 wordt gegeven aan het begrip professionele oordeelsvorming zou ik eerder kwalificeren als professioneel kritische instelling, mede ook gelet op de vorige pagina opgenomen definitie van een professioneel kritische instelling (Standaard 200 paragraaf 13 sub I).

Tot slot stip ik nog een ander punt aan. In vereiste 30 in de herziene Standaard is onder sub h vereist dat de accountant in haar rapport dient te vermelden *“dat de accountant geen uitspraak doet over de geschiktheid van de overeengekomen specifieke werkzaamheden”*.

Eerder in de herziene Standaard 4400 is vereiste 21 opgenomen, die als volgt luidt *“Voordat een opdracht wordt aanvaard of gecontinueerd, dient de accountant inzicht te krijgen in de doelstelling van de opdracht. De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden of te continueren indien de accountant zich bewust is van feiten of omstandigheden die erop wijzen dat de aan de accountant gevraagde uit te voeren werkzaamheden niet geschikt zijn voor de doelstelling van de opdracht.”*

Vereisten 21 en 30 sub h lijken op het eerste gezicht inconsistent. Ik denk dat voornoemde vereisten niet inconsistent zijn, maar de combinatie vind ik wel verwarrend. En de vermelding in de rapportage kan, hoewel vermoedelijk bedoeld om naderde duidelijkheid te geven aan gebruikers, wellicht een averechts effect hebben. De vermelding laat bij de gebruikers ruimte over voor de mogelijkheid dat de uitgevoerde werkzaamheden niet geschikt zijn geweest (voor het doel van de opdracht) en het lijkt mij niet onredelijk dat van de accountant wordt vereist de geschiktheid van de werkzaamheden wel te beoordelen. Ik realiseer mij dat een dergelijke vereiste op gespannen voet kan staan met het verbod op een oordeel of conclusie. Echter, vanuit het gedachtegoed van Th. Limperg (leer van het gewekte vertrouwen) en H. Blokdijk (leer van de rationele verwachtingen) acht ik het onwenselijk dat een accountant rapporteert over uitgevoerde werkzaamheden die mogelijk niet aansluiten bij de doelstelling van de opdracht dan wel dat gebruikers tot die conclusie kunnen komen op grond van de vermelding van de passage uit vereiste 30 sub h.

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

Mijn overall antwoord is nee. Ik heb in de beantwoording van de voorgaande vier consultatievragen diverse kanttekeningen geplaatst, waarvan enkele fundamenteel zijn. Die kanttekeningen zouden naar mijn mening eerst moeten worden geadresseerd alvorens te komen tot een definitieve herziening van Standaard 4400.

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

Ja.

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

Ja.

Ik hoop hiermee namens V&A een constructieve bijdrage te kunnen leveren aan de concept Standaard 4400. V&A is gaarne bereid een nadere toelichting te geven op deze reactie en/of verder met u in gesprek te gaan.

Namens V&A accountants-adviseurs,
met vriendelijke groet,

Drs. A.S. (Albert) Bosch RA