



KPMG Accountants N.V.
Postbus 74500
1070 DB Amsterdam

Laan van Langerhuize 1
1186 DS Amstelveen
Telefoon (020) 656 7890
www.kpmg.nl

NBA
consultaties@nba.nl

Onze ref. MS/RvL/ir

Amstelveen, 21 september 2022

Betreft: Reactie op consultatie Concept Standaard 3950N

Geachte heer, mevrouw,

Wij maken graag gebruik van de door u geboden gelegenheid om te reageren op de Concept Standaard 3950N 'Assurance-opdrachten inzake het voldoen aan de criteria voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument', d.d. 20 juli 2022.

Wij onderschrijven het initiatief van de NBA en het belang dat zij ziet om met aanvullende richtlijnen te komen inzake het verschaffen van zekerheid bij digitale verantwoordingsdocumenten (bijvoorbeeld een ESEF-reporting package) die zijn opgesteld overeenkomstig de geldende (technische) criteria. Dit is een belangrijke ontwikkeling binnen het accountantsberoep.

Alvorens wij onze reactie geven op de vragen die zijn opgenomen in het consultatiedocument 'Concept Standaard 3950N Assurance-opdrachten inzake het voldoen aan de criteria voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument', d.d. 20 juli 2022 geven, willen wij het volgende in overweging geven.

De NBA heeft gekozen voor het ontwikkelen van een aparte Standaard en heeft in het consultatiedocument haar motivatie hiervoor aangegeven. De motivatie om een dergelijke opdracht niet als onderdeel van de controlestandaarden te laten uitmaken lijkt voor discussie vatbaar. Het beschikbaar zijn van een controlestandaard wil niet per definitie zeggen dat er dan ook een verplichting is om daarover te rapporteren indien de digitale verantwoordingsdocumentatie vrijwillig wordt opgesteld en wil ook niet per definitie zeggen dat er één object van onderzoek is met één oordeel. Denk bijvoorbeeld aan standaard 720 'De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie', waarin een separate rapportagevereiste is opgenomen.

Wanneer er een aparte Assurance Standaard voor dergelijke opdrachten komt, betekent dit dat deze opdrachten ook als 'zelfstandige (stand alone)' opdrachten kunnen worden uitgevoerd. Wij vragen ons af of dat voor dergelijke opdrachten wenselijk is. In de praktijk kan dit dan namelijk betekenen dat een accountant zekerheid verschaft bij een digitaal verantwoordingsdocument zonder dat het onderliggende verantwoordingsobject is gecontroleerd of door een andere accountant is gecontroleerd. Wij betwijfelen of dit wenselijk is. Wij verwachten ook niet dat dit in de praktijk een veel voorkomende situatie zal zijn die een aparte Standaard vereist. Dit, mede gezien het feit dat de accountant voldoende diepgaande kennis moet hebben of moet kunnen



NBA

Betreft: Reactie op consultatie Concept Standaard 3950N

Amstelveen, 21 september 2022

verkrijgen over het onderliggende verantwoordingsobject om een conclusie te verschaffen of een digitaal verantwoordingsdocument is opgesteld overeenkomstig de van toepassing zijnde technische criteria.

Wij menen dat, gezien voorgaande, er weinig 'zelfstandige (stand-alone)' opdrachten zullen worden uitgevoerd en er daarom geen directe noodzaak bestaat voor een aparte Standaard. In de unieke situatie dat hiervan toch sprake is, biedt Standaard 3000 naar onze mening voldoende handvatten om een dergelijke opdracht uit te voeren al dan niet in combinatie met aanvullende guidance/handreiking die de NBA ter zake van dergelijke opdrachten kan publiceren.

Wanneer de accountant eveneens de controlerend accountant van het onderliggende verantwoordingsdocument is, menen wij dat door voor dergelijke opdrachten (of eventueel een samenvallende opdracht) een aparte Standaard te maken, er inefficiënties kunnen ontstaan. Bijvoorbeeld doordat er verplichtingen ontstaan die ook in het kader van een opdracht voor de controle of beoordeling van het onderliggende verantwoordingsobject van toepassing zijn, bijvoorbeeld het uitbrengen van een opdrachtbevestiging, onderkennen deskundigheid team, onafhankelijkheidstoets en het aanstellen van een OKB partner. Het mogen verwijzen naar de andere opdracht helpt enigszins; maar dan rijst de vraag wat er dan nog aanvullend gedaan moet worden en of dat een aparte standaard rechtvaardigt. Ook kunnen er andere implicaties ontstaan, bijvoorbeeld bij het onderscheiden van de fee voor de controle en de overige dienstverlening ten behoeve van de berekening van de fee-cap of specifieke independence gerelateerde vraagstukken. Daarnaast is het gewenst (en ook als zodanig uitgewerkt in de concept standaard) dat de rapportering over het digitaal verantwoordingsdocument wordt geïntegreerd in de bestaande accountantsverklaring.

Gegeven voorgaande verzoeken wij de NBA na te gaan of een opdracht voor de controle van een digitaal verantwoordingsdocument op een andere wijze in de Standaarden kan worden geborgd. Hetzij als onderdeel van een bestaande standaard of naar analogie van Standaard 720 (of paragraaf 3000A.62 voor assurance opdrachten) een Standaard (730) of NL-paragraaf voor assurance-opdrachten te ontwikkelen waarin de rol en de verantwoordelijkheden van de accountant bij een digitaal verantwoordingsdocument worden uitgewerkt. Specifieke nadere guidance of uitwerkingen inzake ESEF kunnen aanvullend in een NBA-handreiking worden opgenomen.

Hieronder gaan wij nader in op de vragen die zijn gesteld in het consultatiedocument 'Concept Standaard 3950N Assurance-opdrachten inzake het voldoen aan de criteria voor het opstellen van een digitaal verantwoordingsdocument', d.d. 20 juli 2022. Wij vragen de NBA om onze reactie op deze vragen te lezen in de context van de situatie dat de NBA de Standaard toch als een aparte Standaard zou publiceren.

Vraag 1: Wordt uit de Standaard voldoende duidelijk wat het object van onderzoek is in deze Standaard

Wij menen dat uit de Standaard grotendeels voldoende duidelijk wordt wat het object van onderzoek is. De in paragraaf 1 van de Standaard opgenomen beschrijving van hetgeen de Standaard behandelt, is echter niet geheel juist. Zo is er geen sprake van een assurance-opdracht gericht op een omzettingproces.

NBA

Betreft: Reactie op consultatie Concept Standaard 3950N
Amstelveen, 21 september 2022

Er is sprake van een assurance-opdracht die het doel heeft een conclusie te verschaffen of een digitaal verantwoordingsdocument is opgesteld overeenkomstig de van toepassing zijnde technische criteria. Wij bevelen derhalve aan dat paragraaf 1 van de Standaard als volgt wordt herschreven: *Deze Standaard behandelt de assurance-opdracht die het doel heeft een conclusie te verschaffen of een digitaal verantwoordingsdocument is opgesteld overeenkomstig de van toepassing zijnde technische criteria.* Deze aanpassing leidt ook tot meer duidelijkheid over het object van onderzoek in de Standaard.

Vraag 2: Is duidelijk wat met de term samenvallende opdracht wordt bedoeld, en dekt dit begrip de lading?

De term samenvallende opdracht is voldoende duidelijk en dekt de lading.

Vraag 3: Missen er specifieke vereisten voor de samenvallende opdrachten?

Voor zover wij kunnen beoordelen, missen er geen specifieke vereisten voor de samenvallende opdrachten. Wij kunnen ons vinden in de mogelijkheid dat een verklaring inzake een digitaal verantwoordingsdocument in de controleverklaring kan worden opgenomen.

Indien een digitaal verantwoordingsdocument wordt opgesteld nadat er een verklaring bij een niet-digitaal verantwoording is afgegeven, zou de consistentie tussen de twee verantwoordingsdocumenten wel moeten worden vastgesteld. Deze situatie en vereiste is niet expliciet in de standaard uitgewerkt.

Vraag 4: Kunt u zich vinden in de keuze voor een aparte Standaard?

Wij verwijzen naar hetgeen wij in onze introductietekst hebben opgenomen. In de situatie dat de NBA kiest om voor dergelijke opdrachten een aparte Standaard te maken, merken wij op dat deze Standaard dan zelfstandig leesbaar moet zijn. In dat kader maken wij de volgende opmerking.

Concept Standaard 3950N bevat vereisten en toelichtingen die overeenkomstig Standaard 3000 zijn. Wij merken op dat wanneer sprake is van met Standaard 3000 overeenkomstige vereisten, de toelichtende teksten van Standaard 3000 niet in alle gevallen zijn overgenomen. Daarvoor zou de NBA overwegingen kunnen hebben gemaakt. Deze overwegingen zijn echter niet bekend. Daarnaast lijkt het ontbreken van toelichtende teksten niet in alle gevallen vanzelfsprekend of zou een toelichtende tekst ook meer op zijn plaats zijn. Als voorbeeld verwijzen wij naar paragraaf 78, 79 en 87 van de Concept Standaard waarvoor in de overeenkomstige toelichtende paragrafen van Standaard 3000 ook voor de Concept Standaard 3950N relevante toelichtingen zijn opgenomen. Wij vragen de NBA de Concept Standaard op dit punt te verrijken.

De Concept Standaard adresseert op dit moment niet de praktische elementen die van belang zouden kunnen zijn in de situatie dat een andere accountant het onderliggende verantwoordingsobject controleert, door bijvoorbeeld in te gaan op de wijze waarop de verschillende verantwoordelijkheden moeten worden afgebakend en of Standaard 600 of andere Standaarden wel of niet van toepassing zijn. Dit geldt ook wanneer het onderliggend verantwoordingsobject niet is gecontroleerd. In deze situatie is het bijvoorbeeld van belang hierover aan het maatschappelijk verkeer duidelijkheid te verschaffen. Wij vragen de NBA deze aspecten verder uit te werken.

NBA

Betreft: Reactie op consultatie Concept Standaard 3950N
Amstelveen, 21 september 2022

Vraag 5: Kunt u zich vinden in de keuze om opdrachten met een beperkte mate van zekerheid vooralsnog niet op te nemen in deze Standaard?

Wij kunnen ons vinden in de keuze om opdrachten met een beperkte mate van zekerheid vooralsnog niet op te nemen. Indien zich een concreet geval voordoet dan kan de accountant Standaard 3000 hiervoor toepassen. Wij vragen de NBA om alert te blijven op praktijksituaties die deze huidige veronderstelling zouden kunnen wijzigingen en daar a tempo op te reageren, zodat deze Standaard voor de accountant van waarde blijft.

In aanvulling op voorgaande merken wij op dat het uitgangspunt dat de Standaard een redelijke mate van zekerheid behandelt nog scherper kan worden doorgezet. Paragraaf 72c vermeldt namelijk dat de inhoud van het assurance-rapport een identificatie of beschrijving van het niveau van zekerheid dient te bevatten. Aangezien binnen deze Standaard sprake is van redelijke mate van zekerheid bevelen wij aan om op te nemen dat de rapportage als basiselement bevat dat door de accountant een redelijke mate van zekerheid is verkregen.

Vraag 6: Kunt u zich vinden in de gekozen aanpak dat de accountant moet overwegen of het nodig is om een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen?

De gekozen aanpak doet een beroep op de professionele oordeelsvorming van de accountant om in te schatten of er een redelijke kans op het omschreven risico bestaat. Hierdoor kan de accountant er veelal voor kiezen om zekerheidshalve een dergelijke paragraaf op te nemen, omdat het in de praktijk niet mogelijk is om voor dergelijke situaties een specifiek onderscheid te maken. Om de onduidelijkheid die hierover kan ontstaan weg te nemen, bevelen wij de NBA het opnemen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden in deze specifieke situatie tot vereisten te maken. Dit komt ten goede aan de duidelijkheid voor het maatschappelijk verkeer.

Vraag 7: Kunt u zich vinden in de keuze dat een elektronische handtekening tenminste dezelfde rechtskracht moet hebben als een natte handtekening?

Wij kunnen ons vinden in de keuze dat er sprake moet zijn van dezelfde rechtskracht. In aanvulling hierop menen wij dat een toelichtende tekst kan worden opgenomen om te duiden wanneer sprake is van tenminste dezelfde rechtskracht, zodat hierover in de praktijk geen onduidelijkheid over bestaat. Immers BW3 artikel 15a¹ is een open norm en vermeldt dat een elektronische gekwalificeerde handtekening, een geavanceerde elektronische handtekening en een andere elektronische handtekening dezelfde rechtsgevolgen als een handgeschreven handtekening heeft, indien voor deze beide elektronische handtekeningen de methode voor ondertekening die gebruikt is voldoende betrouwbaar is.

Dit is in overeenstemming met artikel 25 lid 1 van de verordening (eu) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad²: ' Het rechtsgevolg van een elektronische handtekening en de toelaatbaarheid ervan als bewijsmiddel in gerechtelijke procedures mogen niet worden ontkend louter op grond van het feit dat de handtekening elektronisch is of niet aan de eisen voor gekwalificeerde elektronische handtekeningen voldoet.'

¹ <https://wetten.overheid.nl/jci1.3:c:BWBR0005291&boek=3&titeldeel=1&afdeling=1A&artikel=15a&z=2021-07-01&q=2021-07-01>

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0910&from=NL>



NBA

*Betreft: Reactie op consultatie Concept Standaard 3950N
Amstelveen, 21 september 2022*

Als beoogd werd om uitsluitend een gekwalificeerde elektronische handtekening toe te staan, dan is het wenselijk om dat op eenduidige wijze te vermelden.

Verder merken wij op dat de NBA geen nadere informatie geeft of dat er sprake moet of kan zijn van een persoonlijk gekwalificeerd beroepscertificaat (dus met aanduiding in het certificaat van Registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent). Wij vragen de NBA dit nader te verduidelijken.

Vraag 8: Kunt u zich vinden in de keuze voor een NVKS opdracht?

Wij menen dat de keuze voor een NVKS opdracht, indien dit als zelfstandige opdracht wordt gezien, passend is en dat wanneer op een eenduidige wijze een dergelijke opdracht als wettelijke controle-opdracht is ingeregeld dit naar analogie kan worden aangepast. Zie ook onze opmerking eerder omtrent het wel of niet hanteren van een aparte standaard.

Vraag 9: Zijn er andere zaken met betrekking tot de Standaard die u onder de aandacht van de NBA wilt brengen?

Graag maken wij binnen deze vraag van de gelegenheid gebruik om, in aanvulling op onze generieke opmerking aan het begin van deze brief, onze meer gedetailleerde observaties en opmerkingen te plaatsen, voor zover die geen weerslag in de voorgaande vragen hebben gevonden. Wij hebben onze observaties en detailopmerkingen in de bijlage opgenomen.

Voor vragen inzake onze reactie kunt u contact opnemen met ondergetekende of Ronald van Langen. Tot het geven van een nadere toelichting zijn wij graag bereid.

Hoogachtend,

KPMG Accountants N.V.

E.H.R. Schuit RA
Partner Department of Professional Practice

Bijlage(n):
Observaties en detailopmerkingen

NBA

Betreft: Reactie op consultatie Concept Standaard 3950N

Amstelveen, 21 september 2022

Bijlage: Observaties en detailopmerkingen

Hieronder geven wij onze overige observaties en detailopmerkingen ten aanzien van Concept Standaard 3950N weer.

Algemeen

- Het object van onderzoek wordt niet altijd consistent als ‘digitaal verantwoordingsdocument’ aangeduid, zie bijvoorbeeld paragraaf 40b waarin gesproken wordt over ‘onderzoeksubject’. Wij vragen de NBA het object van onderzoek eenduidig te benoemen in de Standaard als ‘digitaal verantwoordingsdocument’.
- De toelichtende A-paragrafen bevatten voorbeelden die zich heel specifiek richten op ESEF. Wij menen dat deze voorbeelden ook generieker kunnen worden gemaakt, zodat deze een bredere toepassing kunnen dienen en daarmee ook beter passen in het uitgangspunt dat toelichtende teksten integraal onderdeel uitmaken van de Standaard. Wanneer de NBA van mening is dat een specifiek ESEF voorbeeld of toelichting nodig is, dan raden wij aan dit in een bijlage specifiek gericht op toepassing voor ESEF op te nemen.
- Wij merken op dat het onderdeel ‘Gebeurtenissen na de periode’ zoals deze bijvoorbeeld wel in Standaard 3000 is opgenomen, ontbreekt. Wij menen dat zich situaties kunnen voordoen waarbij de accountant na afgifte van de controleverklaring een opdracht uitvoert met betrekking tot een digitaal verantwoordingsdocument. En dat zich in deze tussenliggende periode omstandigheden kunnen voordoen waarover het maatschappelijk verkeer geïnformeerd zal (moeten) worden. Wij vragen de NBA te overwegen of dit onderdeel alsnog in de Concept Standaard moet worden opgenomen.
- De Concept Standaard bevat enkele tekstuele onjuistheden en/of onduidelijkheden. Hoewel wij op dit punt niet pretenderen volledig te zijn, willen wij de volgende punten aangeven:
 - Paragraaf 34: ‘waarbij de er rekening mee houdt’. Tussen ‘de’ en ‘er’ ontbreekt het woord accountant.
 - Paragraaf A27 derde alinea: het gebruik van ‘als je’ lijkt niet passend in een formele tekst, mede ook omdat ‘je’ niet nader is gedefinieerd.
 - Paragraaf 55: ‘od’ moet zijn ‘of’ en materiele moet zijn ‘materiële’.
 - Paragraaf 73: in de verklaring het ~~de~~ door de accountant.

Specifiek – opmerkingen per paragraaf

- Paragraaf A4: de voorbeelden die worden gegeven (herkenbaar door de introductie ‘Bijvoorbeeld’) in deze paragraaf zijn niet passend als onderdeel van een toelichtende tekst bij een inleidende paragraaf. Daar de voorbeelden betrekking hebben op de toepassing van de criteria, bevelen wij aan om deze in de toelichtende tekst bij het onderdeel ‘Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht’ op te nemen (paragraaf 20, 21 of 22).
- Paragraaf A7: de omschrijving in de tweede en de derde bullet overlapt elkaar (deels) waardoor deze bullets dezelfde toelichtende informatie lijken te bevatten. Om de onduidelijkheid die hierdoor kan ontstaan weg te nemen, bevelen wij aan om in de tweede

NBA

Betreft: Reactie op consultatie Concept Standaard 3950N
Amstelveen, 21 september 2022

bullet voor ‘gemarkeerd’ het woord ‘volledig’ te plaatsen en in de derde bullit voor het woord ‘gemarkeerd’ ‘juistheid’. Hiermee komen de 3 kenmerkende onderzoeksaspecten (technisch juist; volledigheid en juistheid tagging) beter naar voren.

— Paragraaf 33 bevat nog doorgehaalde tekst.

	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling
33	Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd bij opdrachten waarvoor op grond van wet- of regelgeving een kwaliteitsbeoordeling is vereist, waar de opdracht met betrekking tot de verantwoordingsinformatie een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) heeft of waarvoor de accountantseenheid heeft bepaald dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist.

Het verplichtstellen van een OKB indien deze betrokken is bij de opdracht met betrekking tot de verantwoordingsinformatie, vinden wij niet passend. Wij veronderstellen dat de doorgehaalde tekst niet in de uiteindelijke standaard wordt opgenomen.

- Paragraaf 41 en A26 / A27: de informatie in paragrafen A26 en A27 geeft toelichtingen en voorbeelden over de kwalitatieve overwegingen inzake de materialiteit. De voorbeelden worden niet op de verschillende niveaus uitgewerkt. Voor een beter begrip van hoe de materialiteit binnen dergelijke opdrachten kan worden bepaald, vragen wij de NBA de toelichtende teksten uit te breiden met voorbeelden op de drie verschillende niveaus.
- Paragraaf A38: hier wordt het begrip gecombineerde opdracht gebruikt. Dit begrip is niet nader in de Concept Standaard toegelicht. Wij menen echter dat het beter passend is gecombineerde opdracht te wijzigen in ‘combinatie van opdrachten’ in relatie tot de rest van de tekst paragraaf A38.
- Paragraaf 54: Wij menen dat de zin ‘De accountant kan daarbijvan de andere opdracht’ meer passend is om op te nemen als toelichtende tekst in paragraaf A38. Het omvat immers geen vereiste. Daartoe stellen wij voor de laatste zin van paragraaf A38 als volgt te wijzigen: ‘Op grond daarvan kan bij een *combinatie van opdrachten* gebruik worden gemaakt van assurance-informatie verkregen uit de andere opdracht, *danwel door te verwijzen naar documentatie opgenomen in het dossier van de andere opdracht, dan wel de relevante informatie integraal op te nemen in het dossier.*
- Paragraaf 56b: Het gebruik van het woord ‘meting’ in relatie tot een digitaal verantwoordingsdocument / dergelijke assurance-opdracht is niet passend. Wij bevelen aan de tekst ‘meting of’ te verwijderen.
- Paragraaf 64 / A42: de laatste zin uit paragraaf 64 ‘Bij het beoordelen ... of de KvK’ overlapt met de tekst in paragraaf A42. Daar de tekst meer passend is als toelichting, bevelen wij aan deze overlappende tekst uit paragraaf 64 te verwijderen.
- Paragraaf 72c omvat 3 afzonderlijke basiselementen:
 - beschrijving van het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen
 - identificatie van het digitale verantwoordingsdocument
 - eventuele verwijzing naar de vermelding van de geschikte partij.

NBA

Betreft: Reactie op consultatie Concept Standaard 3950N
Amstelveen, 21 september 2022

Wenselijk is dat deze 3 basiselementen met een eigen (sub)nummer terugkomen in deze paragraaf. Dit komt de leesbaarheid ten goede.

- Paragraaf 72c: deze paragraaf beschrijft dat het digitale verantwoordingsdocument in het rapport moet worden opgenomen inclusief technische details om deze uniek te identificeren. Dit is op dit moment niet de gangbare praktijk en voor wat betreft het opnemen van technische details (als hiermee wordt bedoeld een hash-total) ook niet mogelijk in de situatie dat de accountantsverklaring is opgenomen in het digitaal verantwoordingsdocument. Daarnaast is bij het digitaal ondertekenen met SBR Assurance³ in beginsel ook niet noodzakelijk om een hash-total in de accountantsverklaring op te nemen. De unieke technische identificatie vindt immers plaats bij het digitaal ondertekenen en wordt vastgelegd in de detached signature. Wij vragen de NBA hier in de toelichtende tekst op deze paragraaf nadere informatie over te geven over hoe dit in het rapport dan zijn weerslag zou moeten vinden. Wordt een opname van een hash-total gevraagd en zo ja in welke situatie dient deze dan te blijken uit de accountantsverklaring.
- Paragraaf 83: het laatste deel van de eerste zin geeft aan 'in een afschrift van het verantwoordingsdocument dat deze informatie niet bevat'. Dit is een onjuiste weergave van de betreffende situatie en sluit ook niet aan op het voorbeeld dat paragraaf A49 is weergegeven. Het gaat immers over de situatie dat een verantwoordingsdocument in een ander formaat is opgenomen. Wij bevelen daarom aan de zinsnede 'dat deze informatie niet bevat' te wijzigen in 'in een ander formaat'.

³ <https://www.nba.nl/themas/ict/sbr-assurance-oplossing/>