

Concept Praktijkhandreiking 1119

Nadere toelichtingen in de goedkeurende controleverklaring

maart 2012

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

Concept Praktijkhandreiking 1119

Nadere toelichtingen in de goedkeurende controleverklaring

Inleiding

Binnen de huidige wet- en regelgeving kan de accountant reeds uitdrukkelijk inspelen op zijn maatschappelijke rol, door zich te richten op het identificeren van risicogebieden en deze bespreekbaar te maken bij het bestuur en raad van commissarissen en te bewaken dat de entiteit daarover transparant communiceert met de buitenwereld. Waar nodig kan de accountant het brede publiek attenderen op belangrijke risicogebieden via een 'paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden' in zijn controleverklaring naar die onderdelen uit de jaarrekening en jaarverslag waar deze risicogebieden door bestuur en/of raad van commissarissen zelf zijn toegelicht.

De kredietcrisis is voor wetgevers en toezichthouders aanleiding geweest voor onderzoek naar het functioneren van diverse betrokken partijen. Daarbij is ook de accountancysector onder de loep genomen, als één van de schakels in de financiële keten. Hoewel de beroepsgroep van accountants niet wordt beschouwd als veroorzaker van de kredietcrisis, is de vraag gesteld of de accountant voldoende heeft gedaan om zijn maatschappelijke rol waar te maken c.q. uit te breiden.

Het huidige economisch klimaat alsook de eurocrisis vragen van de accountant om uitdrukkelijk op die maatschappelijke rol in te spelen, bijvoorbeeld door meer te communiceren en zich daarbij uitdrukkelijk te richten op het identificeren van risicogebieden en deze bespreekbaar te maken bij het bestuur en de raad van commissarissen¹.

Naast het expliciet agenderen van relevante risico's bij bestuur en raad van commissarissen is het een taak van de accountant op grond van zijn werkzaamheden om zich een mening te vormen dat de entiteit daarover transparant communiceert met de buitenwereld, onder meer via de jaarrekening en via het jaarverslag.

Waar nodig kan de accountant conform standaard 706 het maatschappelijk verkeer attenderen op belangrijke risicogebieden via een verwijzing in zijn controleverklaring naar die onderdelen uit de jaarrekening en/of het jaarverslag waar deze risicogebieden door bestuur en/of raad van commissarissen zelf zijn toegelicht. Deze paragrafen zijn niet bedoeld om het oordeel aan te passen.

Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden zijn een reeds bestaand middel waarmee tot op zekere hoogte invulling wordt gegeven aan de veranderende maatschappelijke rol van de accountant.

Standaard 706 roept de accountant op om zorgvuldig te zijn met het gebruik van dergelijke paragrafen. In de termen van de standaard 'van fundamenteel belang is voor het begrip van gebruikers' en 'Een wijdverbreid gebruik van paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden vermindert de effectiviteit van de communicatie van de accountant'. Dergelijke bewoordingen maken dat de accountant goed moet nadenken over de opname maar zijn uiteraard niet bedoeld om het voldoen aan de redelijke informatie behoefte van gebruikers te verbieden. In andere woorden geen boilerplate, maar relevante informatie.

¹ Afhankelijk van de aard van de entiteit vervangen door meer passende aanduidingen zoals bijvoorbeeld 'directie' en 'toezichthoudend orgaan' (degenen belast met governance).

Identificeren van risicogebieden en bespreekbaar maken bij bestuur en raad van commissarissen

Het bestuur draagt de primaire verantwoordelijkheid voor het risicomanagement van een entiteit, waaronder het opzetten en onderhouden van een adequaat stelsel van interne beheersing en de verslaglegging over risicomanagement aan de buitenwereld. De raad van commissarissen houdt hierop toezicht.

De werkzaamheden van de controlerend accountant zijn primair gericht op het inschatten van risico's van materiële afwijkingen in de jaarrekening. Bij het verwerven van inzicht in de entiteit en diens omgeving zal de accountant veelal ook zijn eigen zienswijze ontwikkelen op de risico's van de entiteit en communiceren over zijn bevindingen. Dit zullen primair controlebevindingen zijn alsook andere aspecten die uit de controle naar voren komen en significant zijn voor het proces van financiële verslaggeving.

Voorbeelden van onderwerpen die de accountant in zijn communicatie bij het bestuur en de raad van commissarissen expliciet aan de orde kan stellen zijn:

1. Risicobeheersing;
2. Financiering en continuïteit
3. Schattingen van het management
4. Belangrijke waarderingsgrondslagen.

Transparante communicatie door bestuur en raad van commissarissen

Het bestuur en de raad van commissarissen van een entiteit zijn het primaire aanspreekpunt voor communicatie met de buitenwereld over risico's van een entiteit. Zo kan het stelsel van financiële verslaggeving bijvoorbeeld vereisen (of aanbevelen) dat het bestuur in de toelichting op de jaarrekening een uiteenzetting opneemt over risico's. Voorbeelden daarvan zijn de toelichtingen over krediet- en marktrisico's die volgen uit IFRS 7 'Financial Instruments; Disclosures' of uit Richtlijn voor de jaarverslaggeving 290 'Financiële instrumenten'.

Ook kan het stelsel van financiële verslaggeving eisen stellen aan de toelichting over risico's in het jaarverslag. Zo geeft het jaarverslag overeenkomstig artikel 393 Boek 2 BW een beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de rechtspersoon wordt geconfronteerd. Een ander voorbeeld betreft de vermelding in het jaarverslag van de doelstellingen en het beleid van de rechtspersoon inzake risicobeheer ten aanzien van het gebruik van financiële instrumenten door de rechtspersoon en voor zover zulks van betekenis is voor de beoordeling van zijn activa, passiva, financiële toestand en resultaat. Daarbij wordt aandacht besteed aan het beleid inzake de afdekking van risico's verbonden aan alle belangrijke soorten voorgenomen transacties. Voorts wordt aandacht besteed aan de door de rechtspersoon gelopen prijs-, krediet-, liquiditeits- en kasstroomrisico's.

Ook de Nederlandse Corporate Governance code stelt eisen aan het jaarverslag, bijvoorbeeld rondom het beschrijven van de voornaamste risico's gerelateerd aan de strategie van de vennootschap alsook rondom het opnemen van een beschrijving van de opzet en werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen.

Belangrijke ontwikkelingen, risicogebieden en verwachtingen moeten dus door het bestuur worden toegelicht in de jaarrekening en/of het jaarverslag.

Als de accountant op grond van zijn werkzaamheden² van mening is dat de uiteenzetting van het bestuur en/of de Raad van Commissarissen tekortschiet, dan zal hij de kwestie met bestuur en/of raad van commissarissen bespreken om hen ertoe te bewegen het (concept)jaarverslag en/of de (concept)jaarrekening alsnog in overeenstemming te brengen met wet- en regelgeving. Wanneer het bestuur van de entiteit en ook de raad van commissarissen niet bereid zijn de door de accountant geconstateerde tekortkomingen weg te nemen, zal de accountant bij materiële afwijkingen zijn oordeel bij het jaarverslag en/of de jaarrekening overeenkomstig kwalificeren.³ Gaat het om geconstateerde materiële afwijkingen in het jaarverslag dan zal de accountant overeenkomstig Hoofdstuk 8 van Praktijkhandreiking 1109 “*De verantwoordelijkheid van de accountant bij de toetsing van in het jaarverslag opgenomen corporate governance-informatie*” verdergaande passende maatregelen nemen zoals het verkrijgen van juridisch advies en het kwalificeren van het oordeel.

Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden

De accountant kan het brede publiek attenderen op belangrijke risicogebieden van een entiteit door in zijn controleverklaring een verwijzing op te nemen naar die onderdelen uit de jaarrekening en/of jaarverslag waar deze risicogebieden door bestuur en/of raad van commissarissen zelf zijn toegelicht.⁴

In Standaard 706 is aangegeven dat de accountant een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden gebruikt wanneer hij “*het noodzakelijk acht om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid of aangelegenheden die worden weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten, die van zodanig belang zijn dat ze fundamenteel zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.*”

In de bijlage zijn voorbeeldteksten opgenomen van paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden. Als de accountant verwacht dat hij een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden zal opnemen in de controleverklaring, dan dient hij deze verwachting en de voorgestelde bewoording van deze paragraaf communiceren met de raad van commissarissen op grond van alinea 9 in Standaard 706.

In de bijlage is een actueel voorbeeld opgenomen rondom de huidige pensioenfondsproblematiek (voorbeeld nummer 3 “Benadrukking onzekerheden ontwikkeling dekkingsgraad bij het pensioenfonds”). Nadere guidance hieromtrent volgt spoedig.

Een paragraaf ter benadrukking van een overige aangelegenheid dient conform alinea 7 van Standaard 706 direct na de paragraaf waarin het oordeel staat te worden opgenomen. In de

²De wettelijke verantwoordelijkheid van een accountant bij het controleren van de jaarrekening is een andere dan die ten aanzien van het toetsen van het jaarverslag op verenigbaarheid met de jaarrekening en op het voldoen aan wettelijke vereisten. Dit onderscheid in verantwoordelijkheid heeft invloed op de aard, omvang en tijdfasering van de uit te voeren werkzaamheden. Zie voor een nadere uitwerking bijvoorbeeld praktijkhandreiking 1109 “*De verantwoordelijkheid van de accountant bij de toetsing van in het jaarverslag opgenomen corporate governance-informatie.*”

³Zie voor een nadere uitwerking van de vereisten en bijbehorende toepassingsgerichte teksten Controlestandaard 705 ‘*Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*’ o.a. paragraaf 19 en praktijkhandreiking 1115 ‘*Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring bij materiële tekortkomingen in de toelichting op de jaarrekening*’.

⁴Controlestandaard 706 is primair van toepassing op paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden die uiteen zijn gezet in de jaarrekening. Een accountant kan eenzelfde systematiek kan toepassen als hij het noodzakelijk acht de aandacht van gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die is weergegeven of toegelicht in het jaarverslag. Een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in het jaarverslag zal de accountant opnemen direct na zijn oordeel over het jaarverslag.

paragraaf dient in overeenstemming met dezelfde paragraaf uit de standaard duidelijk te worden gemaakt dat het vermelde geen invloed heeft op het oordeel. Een paragraaf met betrekking tot het jaarverslag dient dus ook opgenomen te worden na de paragraaf over het jaarverslag.

Paragraaf inzake overige aangelegenheden

Een paragraaf inzake overige aangelegenheden is primair bestemd om aandacht te vestigen op onderwerpen die relevant zijn voor het begrip van de controle, van de verantwoordelijkheden van de accountant of van de controleverklaring. Voorbeelden hiervan zijn de eerstejaars controleopdracht waarbij een accountant meldt dat de vergelijkende cijfers niet zijn gecontroleerd, of de bijzondere controleopdracht waarbij sprake is van een beperking in het gebruik en/of de verspreidingskring van de verklaring. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden is niet geschikt voor het communiceren van zaken die zijn voorbehouden aan het bestuur en/of commissarissen van een entiteit.

Het NBA adviesrapport '*verbreding poortwachtersfunctie*⁵, alsook recente publicaties van Eurocommissaris Barnier⁶ bevatten gedachten om in de toekomst meer ruimte te bieden voor cliënt-specifieke elementen in de controleverklaring, bijvoorbeeld door meer gerichte informatie op te nemen over de daadwerkelijk verrichte controlewerkzaamheden bij de betreffende entiteit en de reikwijdte daarvan. De paragraaf inzake overige aangelegenheden biedt die ruimte.

⁵ Thans ter consultatie.

⁶ Ontwerp-Verordening voor de wettelijke controle van OOB's en voorstellen voor aanpassing van de 8^e EU-Richtlijn.

Bijlage voorbeeldteksten

Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden .

(Zie ook HRA deel 3 voorbeeldteksten 1.2 serie)

Benadrukking van algemene onderwerpen gerelateerd aan risicobeheersing

Voorbeeld 1 Benadrukking van een de bedrijfseconomische analyse in het jaarverslag

Wij vestigen de aandacht op punt... in het jaarverslag waarin de bedrijfseconomische analyse is weergegeven, alsook de belangrijke inherente risico's die zijn verbonden aan de huidige en verwachte marktpositie van de entiteit. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

Voorbeeld 2 Benadrukking van risico's die samenhangen met financiële instrumenten

Wij vestigen de aandacht op punt ... in de toelichting van de jaarrekening, waarin de aard en invloed is uitgewerkt van risico's die samenhangen met financiële instrumenten, een en ander zoals vereist op basis van IFRS 7 '*Financial Instruments*'. Hierin staat beschreven dat het resultaat sterk gevoelig is voor een aantal specifiek omschreven factoren. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

Voorbeeld 3 Benadrukking onzekerheden ontwikkeling dekkinggraad bij het pensioenfonds

Wij vestigen de aandacht op pagina van het bestuursverslag en pagina ... van de jaarrekening, waarin het bestuur meldt besloten te hebben dat tenzij de dekkinggraad op 31 december 2012 voldoende zal zijn verbeterd per 1 april 2013 zal worden overgegaan tot het korten van de opgebouwde aanspraken en rechten. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

Voorbeeld 4 Benadrukking van belangrijke schattingen door het management

Wij vestigen de aandacht op punt... in de toelichting van de jaarrekening, waarin het management een toelichting heeft opgenomen met betrekking tot onzekerheden die zijn verbonden aan belangrijke schattingen. Hieruit blijken de kernveronderstellingen, de gehanteerde methode alsook de selectie daarvan, het effect van eventuele veranderingen in de schattingsmethode alsook de oorzaken en implicaties van schattingonzekerheden. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

Voorbeeld 5 Benadrukking van belangrijke waarderingsgrondslagen

Een belangrijk deel van het balans totaal alsook het resultaat van dit boekjaar houdt verband met illiquide beleggingen. Wij vestigen de aandacht op punt... in de toelichting van de jaarrekening waarin de waarderingsgrondslag is weergegeven voor illiquide beleggingen, alsook een toelichting op de kernveronderstellingen, de gehanteerde methode alsook de selectie daarvan, het effect van eventuele veranderingen in de schattingsmethode alsook de oorzaken en implicaties van schattingonzekerheden. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

Voorbeeld van een onderwerp waarbij het verplicht is een paragraaf ter benadrukking op te nemen

Voorbeeld 6 Benadrukking van onderwerpen gerelateerd aan financiering en continuïteit

Benadrukking van onzekerheid omtrent de continuïteit

Wij vestigen de aandacht op punt... in de toelichting van de jaarrekening, waarin uiteengezet is dat de entiteit een netto verlies van ad euro... over 201X heeft geleden en dat per... 201X de kortlopende schulden van de entiteit de totale activa overstegen met ad euro... Deze

condities, samen met andere omstandigheden zoals uiteengezet in punt..., duiden op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang op grond waarvan gereede twijfel zou kunnen bestaan over de continuïteitsveronderstelling van de entiteit. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

CONCEPT