

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

**Concept NBA handreiking
Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak
frauderisico's' in de controleverklaring**

25 april 2022

Consultatieperiode loopt tot en met 6 juni 2022

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

NBA-handreiking 11xx - Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring

NBA-handreiking 11xx	Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring
Van toepassing op:	Wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden
Onderwerp:	Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring
Datum:	25 april 2022
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.
Consultatie:	NBA-handreiking nummer is thans in concept. De consultatietermijn loopt tot en met 6 juni 2022

CONSULTATIEVERSIË

Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring

Inhoudsopgave

1	Inleiding	4
1.1	Aanleiding	4
1.2	Verplichte sectie 'Controleaanpak frauderisico's'	4
1.3	Hoe ziet rapportering in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' eruit?	4
2	Doelstelling handreiking	6
3	Verantwoordelijkheden	7
3.1	Verantwoordelijkheden ten aanzien van het onderzoek naar frauderisico's	7
3.2	Verantwoordelijkheid bestuur en de met governance belaste personen	7
3.3	Verantwoordelijkheid van de accountant	8
4	Hoe gaat de accountant invulling geven aan rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's'?	10
4.1	De accountant volgt Standaard 240 in de uitvoering van de controle	10
4.2	Te identificeren frauderisico's op basis van Standaard 240	10
4.3	Rapporteren over de controleaanpak frauderisico's en het concept van significante aandacht vereisten	11
4.4	De accountant volgt een aanwijzing dan wel vermoeden van fraude op en rapporteert	12
5	Rapporteringsscenario's	14
6	Vertrouwelijkheid	17
6.1	Transparantie en rapporteren over fraude en frauderisico's	17
6.2	Afweging door de accountant in het kader van vertrouwelijkheid bij rapporteren van bevindingen naar aanleiding van aanwijzingen of vermoeden van fraude	17
7	Sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring	20
7.1	Standaardtekst in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' van de controleverklaring	20
7.2	Voorbeeldteksten sectie 'Controleaanpak frauderisico's'	20
8	Bijlagen visuele stappenplannen op basis van Standaard 240	26
8.1	Visueel stappenplan rapporteringsscenario's op basis van de frauderisico analyse van de accountant	26
8.2	Visueel stappenplan rapporteringsscenario's op basis van aanwijzingen of vermoeden van fraude	27
9	Bijlage wijziging Standaard 700	28

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

In december 2021 is Standaard 700 aangepast. Op grond van paragraaf 29B uit deze standaard dienen accountants in controleverklaringen behorend bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden¹, voortaan een sectie 'Controleaanpak frauderisico's' op te nemen.² Deze verplichting wordt gefaseerd ingevoerd. In de [Staatscourant](#) is de exacte ingangsdatum aangegeven, die als volgt is samen te vatten:

- voor OOB's: voor controleverklaringen bij financiële overzichten met een rapporteringsperiode die eindigt op of na 15 december 2021;
- voor niet-OOB's: voor controleverklaringen bij financiële overzichten met een rapporteringsperiode die eindigt op of na 15 december 2022. Eerdere toepassing wordt aanbevolen.

De verplichting geldt voor wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Bij andere controles kan de nieuwe regelgeving vrijwillig worden toegepast.

Na 15 december 2022 is de wijziging van Standaard 700 van toepassing op controleverklaringen van alle wettelijke controles. Voor accountants in met name het niet-OOB segment heeft deze wijziging een grote invloed, aangezien in het OOB-segment men al bekend was met het rapporteren van kernpunten. In deze handreiking wordt beschreven hoe de accountant invulling kan geven aan de vereisten voor een sectie 'Controleaanpak frauderisico's', op basis van Standaarden 700 en 240. De NBA aanbevelingen zijn nadere uitwerkingen die optioneel toegepast kunnen worden.

1.2 Verplichte sectie 'Controleaanpak frauderisico's'

In de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' beschrijft de accountant volgens Standaard 700.29B op welke wijze is ingespeeld op risico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, hierna frauderisico's.

In Standaard 700.A41B staat dat de accountant op basis van professionele oordeelsvorming de mate van gedetailleerdheid van de beschrijving bepaalt en zich daarbij baseert op de specifieke omstandigheden en de complexiteit van de controle.

Indien sprake is van een frauderisico en dit risico kent overlap met een kernpunt (Standaard 701), dan kan ervoor worden gekozen de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' achterwege te laten en de beschrijving van de aanpak van het frauderisico te integreren met de beschrijving in de sectie kernpunten van de controle (Standaard 700.29B). Vanuit de standaard is het ook mogelijk om een sectie 'Controleaanpak frauderisico's' op te nemen en voor het desbetreffende frauderisico in deze sectie te verwijzen naar het kernpunt, waar meer informatie is opgenomen over het desbetreffende frauderisico.

1.3 Hoe ziet rapportering in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' eruit?

In de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring beschrijft de accountant op welke wijze is ingespeeld op frauderisico's. Op basis van paragraaf A41B uit Standaard 700 is het de bedoeling dat de accountant de beschrijving in de controleverklaring client specifiek maakt op basis van de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. In Standaard 700, A41B worden elementen benoemd die onderdeel kunnen zijn van de beschrijving. De accountant maakt daarbij eigen afwegingen en kan afhankelijk van specifieke omstandigheden ook voor andere elementen kiezen dan benoemd in de standaard. De accountant kan er bijvoorbeeld voor kiezen om te beschrijven op basis waarvan het frauderisico rondom opbrengstverantwoording is weerlegd.

¹ Hierna voor de leesbaarheid aangeduid met jaarrekening en waar dat van toepassing is jaarverslag of bestuursverslag.

² Een zelfde verplichting geldt voor continuïteit voor rapporteringsperioden die eindigen op of na 15 december 2022.

NBA aanbeveling

De NBA moedigt de accountant aan om alle in Standaard 700 onder A41B voorgestelde elementen in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' te beschrijven. Hiermee komt de accountant tegemoet aan een belangrijke wens van gebruikers in het maatschappelijk verkeer om meer transparant te rapporteren hoe de accountant in de controleaanpak heeft ingespeeld op de voor de specifieke entiteit geldende frauderisico's. In alle gevallen maakt de accountant deze beschrijving zover mogelijk cliënt specifiek.

CONSULTATIEVERSIE

2 Doelstelling handreiking

De doelstelling van deze handreiking is nadere uitleg te geven aan accountants met betrekking tot de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring. Om dit te doen worden ook relevante onderdelen uit Standaard 240 (De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten) toegelicht.

De opbouw van deze handreiking is dan ook als volgt:

- a De verantwoordelijkheden ten aanzien van frauderisico's. *Zie hiervoor hoofdstuk 3.*
- b De wijze waarop de accountant inspeelt op frauderisico's en die (significante) aandacht vereisen in de uitvoering van de controle (Standaard 700.29B en A41B). *Zie hiervoor hoofdstuk 4.*
- c De wijze waarop de accountant de gedetailleerdheid van de beschrijving in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' kan vormgeven. *Zie hiervoor hoofdstuk 5.*
- d De wijze waarop de accountant rekening moet houden met wet- en regelgeving ten aanzien van vertrouwelijkheid die openbare toelichting verhinderen (Standaard 700.A41B). *Zie hiervoor hoofdstuk 6.*
- e Voorbeeldverklaringen van de sectie 'Controleaanpak frauderisico's'. *Zie hiervoor hoofdstuk 7.*

De in de Handreiking opgenomen 'NBA aanbevelingen' zijn nadere uitwerkingen die optioneel toegepast kunnen worden.

In de bijlagen zijn stappenplannen vanuit Standaard 240 opgenomen die als basis dienen voor de uitwerking van de rapporteringsscenario's in hoofdstuk 5. Daarnaast zijn de relevante passages uit de aanpassingen van Standaard 700 opgenomen.

3 Verantwoordelijkheden

3.1 Verantwoordelijkheden ten aanzien van het onderzoek naar frauderisico's

Met de aanpassing van Standaard 700 blijven de rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en opstellers van de jaarrekening ongewijzigd. De Standaarden schrijven voor dat de accountant als basis voor zijn oordeel een redelijke mate van zekerheid moet verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten (Standaard 200.5). In Standaard 240 is uitgewerkt dat frauderisico's altijd aandacht dienen te krijgen in de controle en in de communicatie van de accountant met de opstellers van de financiële overzichten.

In de sectie 'Beschrijving van de verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening' beschrijft de accountant in de controleverklaring al de verantwoordelijkheden van het management en die van de accountant ten aanzien van fraude.

3.2 Verantwoordelijkheid bestuur en de met governance belaste personen

De primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en detecteren van fraude berust bij het management en de met governance belaste personen van de entiteit. Het is daarom cruciaal dat het management, onder toezicht van de met governance belaste personen, voldoende aandacht besteedt aan het voorkomen van fraude, bijvoorbeeld via interne beheersingsmaatregelen of een goede tone at the top. Dit leidt ertoe dat druk en gelegenheden tot het plegen van fraude en eventuele rationalisatie hiervan kunnen afnemen. Het is tevens cruciaal dat het management fraude ontmoedigt, waardoor personen ervan kunnen worden weerhouden om fraude te plegen wegens de waarschijnlijkheid dat die fraude wordt gedetecteerd en bestraft (Standaard 240.4). Daarnaast is het van belang dat het management onderzoek doet als frauderisico's daar aanleiding toe geven of als (een vermoeden van) fraude daadwerkelijk aan de orde is.

Op basis van art. 2:391 lid 1 BW, uitgewerkt in RJ 400.10523 dient een entiteit in haar bestuursverslag aandacht te besteden aan de voornaamste risico's en onzekerheden. De RJ benoemt daarbij onder meer risico's en onzekerheden gerelateerd aan fraudegevoeligheid en corruptie. Dit zijn risico's die de operationele bedrijfsvoering van een entiteit kunnen beïnvloeden. De entiteit dient een beschrijving op hoofdlijnen te geven van de bereidheid risico's en onzekerheden al dan niet af te dekken (de zogenoemde risicobereidheid of 'risk appetite'). Dit geldt dus ook als risico's of onzekerheden met betrekking tot fraude als voornaamste risico's worden onderkend. Daarnaast dienen organisaties van openbaar belang met meer dan 500 werknemers, conform het Besluit niet-financiële informatie, mededeling te doen van bestrijding van corruptie en omkoping (artikel 3 lid 1b iii).

De accountant dient na te gaan of het bestuursverslag voldoet aan art. 2:391 lid 1 BW en zal in dat kader het gesprek aangaan met het bestuur en de met governance belaste personen van de gecontroleerde entiteit, om daarin het belang van betrouwbare informatievoorziening aan de gebruikers van de jaarstukken te benadrukken en tevens aan te geven dat de entiteit ook over de voornaamste risico's moet rapporteren in het bestuursverslag. Dit kunnen dus ook frauderisico's betreffen. De accountant kan dan in de controleverklaring verwijzen naar de rapportage van de entiteit. In paragraaf 6.2 hebben we uitgewerkt welke stappen de accountant neemt als het bestuursverslag niet aan de vereisten voldoet.

NBA aanbeveling

In gevallen waarin de accountant in de controleverklaring verwijst naar het bestuursverslag van de entiteit beveelt de NBA aan om zo specifiek mogelijk te verwijzen naar het bijbehorende onderdeel uit het bestuursverslag. Dit zorgt ervoor dat gebruikers de koppeling tussen de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' en het bestuursverslag op een juiste manier maken. De accountant verwijst dus naar de specifieke risico's in de risicoparagraaf, in plaats van enkel te verwijzen naar de risicoparagraaf.

³ RJ 400.1052 is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. In verslagjaren voor 2022 is RJ 400.110b van toepassing.

3.3 Verantwoordelijkheid van de accountant

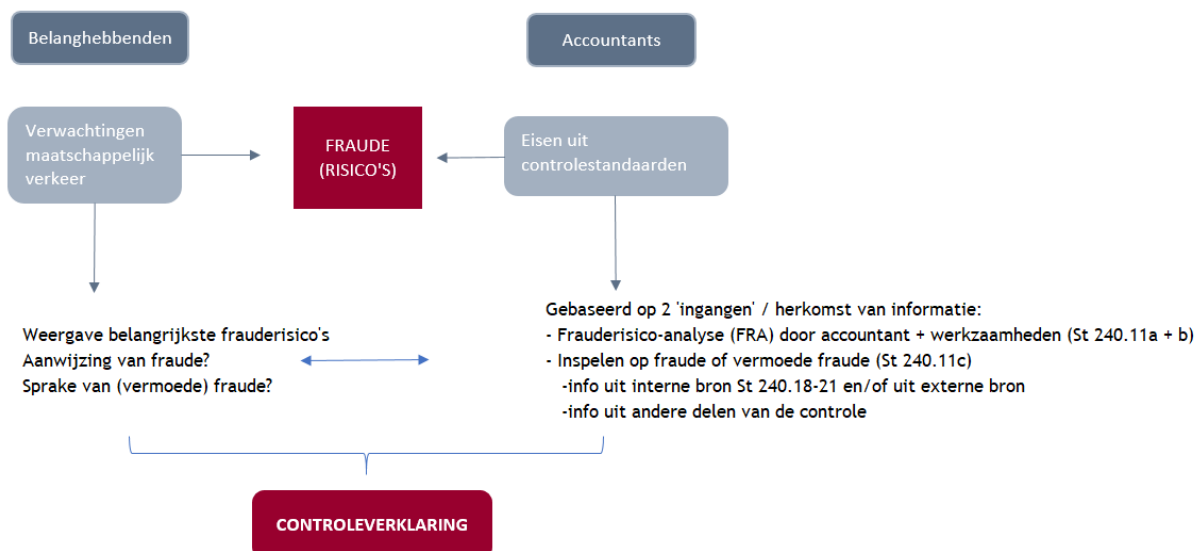
Een accountant die een controle overeenkomstig de standaarden uitvoert, heeft als doelstelling een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of fouten (Standaard 200.11).

In dit kader heeft de accountant volgens Standaard 240.11 de doelstelling om:

- risico's op een materiële afwijking in de financiële verantwoording als gevolg van fraude te identificeren en in te schatten,
- op passende wijze hierop in te spelen en voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's te verkrijgen en
- op passende wijze in te spelen op fraude of vermoede fraude die tijdens de controle is geïdentificeerd.

De accountant identificeert in het kader van de controle (fraude)risico's en neemt deze mee in de uitwerking van de aanpak en uitvoering van de controle. Hierbij speelt ook de vraag of de entiteit deze frauderisico's erkent als de voornaamste risico's. Als de accountant frauderisico's op een afwijking van materieel belang identificeert die door het management niet zijn geïdentificeerd, dient de accountant op grond van Standaard 315.16⁴ te evalueren wat de reden hiervan is, of het interne proces van risico-inschatting en -afweging van de entiteit in de gegeven omstandigheden geschikt is en of er sprake is van een significante tekortkoming in de interne beheersing met betrekking tot het risico-inschatting- en afwegingsproces van de entiteit. Naast de verantwoordelijkheden inzake de controle van de jaarrekening, heeft de accountant verantwoordelijkheden rondom de controle van het bestuursverslag. Het kan zo zijn dat de accountant van mening is dat de beschrijving van de voornaamste (fraude)risico's in het bestuursverslag ontbreekt of niet adequaat is. Dit bespreekt de accountant met het bestuur en waar nodig met de met governance belaste personen van de gecontroleerde entiteit (Standaard 265.A7). Indien voornaamste (fraude)risico's niet worden vermeld in het bestuursverslag overweegt de accountant de gevolgen hiervan voor de oordeelsvorming en de rapportering van bevindingen in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring. In hoofdstuk 4.4 is deze situatie verder uitgewerkt.

In onderstaand figuur zijn de verwachtingen van belanghebbenden (externe stakeholders) ten aanzien van het door accountants rapporteren over fraude via de controleverklaring, naast de eisen uit de controlestandaarden gezet.



⁴Vanaf 2022 betreft dit paragraaf 23 in Standaard 315.

De figuur laat zien dat de gebruikers van de jaarrekening verwachten dat de rapportage van de accountant inzicht geeft in de belangrijkste frauderisico's - en indien van toepassing- in vermoedens van fraude of aanwijzingen van fraude. Accountants gaan op basis van Standaard 700 in de controleverklaring rapporteren over wat op basis van toepassing van de controlestandaarden aan fraude is gedaan in de uitvoering van de controle. In Standaard 240 is de rol van de accountant ten aanzien van het identificeren en opvolging geven aan frauderisico's en vermoedens van fraude beschreven. Door toepassing van de controlestandaarden komt de accountant tegemoet aan de verwachtingen van de gebruikers van de jaarrekening.

In het vervolg van deze handreiking wordt uitwerking gegeven aan de rapportering door de accountant, volgend uit de frauderisicoanalyse uit controlestandaard 240 en de lijn die de accountant op grond van deze standaard moet volgen vanuit informatie over aanwijzingen die tot de accountant komt gedurende de uitvoering van de controle.

CONSULTATIEVERSIE

4 Hoe gaat de accountant invulling geven aan rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's'?

4.1 De accountant volgt Standaard 240 in de uitvoering van de controle

In het kader van het rapporteren over frauderisico's in de controleverklaring is de fraudedefinitie uit Standaard 240.12 relevant: *'Een opzettelijke handeling door een of meer leden van het management, met governance belaste personen, werknemers of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te verkrijgen'*. In de definitie van artikel 36 Bta is het begrip 'fraude van materieel belang' nader ingevuld als zijnde een zodanige aard of omvang dat beslissingen die in het maatschappelijk verkeer worden genomen op grond van de financiële verantwoording van de controlecliënt zouden kunnen worden beïnvloed door die misleiding.

Bij de controle van financiële overzichten identificeert de accountant op basis van Standaard 240 risico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. In paragraaf 3.3 zijn de doelstellingen uit Standaard 240.11 weergegeven. Standaard 700.29B legt de accountant de verplichting op in de controleverklaring een sectie 'Controleaanpak frauderisico's' op te nemen en daarin aan te geven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op frauderisico's. Zoals toegelicht in paragraaf 3.3 wordt in deze Handreiking aandacht besteed aan het rapporteren over frauderisico's en het (indien van toepassing) rapporteren over vermoedens van fraude en aanwijzingen van fraude. De mogelijkheid bestaat om verkort te rapporteren indien geen sprake is van frauderisico's die significante aandacht vragen bij de uitvoering van de controle (zie paragraaf 4.3).

De sectie 'Controleaanpak frauderisico's' wordt niet opgenomen als door de accountant een controleverklaring van oordeelonthouding wordt afgegeven (Standaard 700.29D). Als de oordeelonthouding (mede) het gevolg is van het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie rondom frauderisico's of (vermoedens van) fraude zal in de paragraaf 'Basis voor onze oordeelonthouding' een beschrijving worden opgenomen van de redenen voor de onmogelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (Standaard 705.A26). Dit verandert niet met de aanpassing van Standaard 700.

4.2 Te identificeren frauderisico's op basis van Standaard 240

Op basis van Standaard 240 paragraaf 25 identificeert de accountant frauderisicofactoren die worden geëvalueerd en die kunnen leiden tot risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Dit doet de accountant door te evalueren of de informatie, die is verkregen uit uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden, wijst op het bestaan van een of meer frauderisicofactoren. Frauderisicofactoren komen vaak voor in gevallen waarin fraude daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en kunnen daarom een goede aanwijzing vormen voor risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Op basis van Standaard 240.A26 worden frauderisicofactoren geclassificeerd op basis van drie omstandigheden die zich bij het bestaan van fraude gewoonlijk voordoen:

- een stimulans of druk om fraude te plegen;
- een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen; en
- de mogelijkheid om de frauduleuze handeling te rechtvaardigen.

Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude veronderstelt Standaard 240 twee frauderisico's:

- Het risico dat management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt (Standaard 240.32).
- Het risico ten aanzien van de opbrengstenverantwoording is een verondersteld risico dat de accountant onder voorwaarden kan weerleggen (Standaard 240.27).

Standaard 240, paragraaf 32 stelt het volgende:

'Hoewel het risico dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt in sommige entiteiten groter is dan in andere, is het in alle entiteiten aanwezig. Als gevolg van de onvoorspelbaarheid van de wijze waarop het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, vormt dit een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en vormt het om die reden een significant risico.'

Op basis van Standaard 240, paragraaf 32 e.v. dient de accountant ongeacht de eigen risico-inschatting van het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, minimaal de in Standaard 240, paragraaf 33 benoemde controlewerkzaamheden uit te voeren.

Op basis van Standaard 240 paragraaf 27 dient de accountant bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, uit te gaan van de veronderstelling dat er bij de opbrengstverantwoording frauderisico's bestaan. De accountant dient in dat kader te beoordelen welke soorten opbrengsten, opbrengst-transacties of beweringen aanleiding geven tot deze frauderisico's (zie voorbeelden in hoofdstuk 7). Standaard 240, paragraaf 48 geeft aan welke documentatie is vereist indien de accountant concludeert dat het veronderstelde frauderisico ten aanzien van de opbrengstverantwoording niet van toepassing is en derhalve geen risico van materieel belang vormt.

Daarnaast kunnen specifieke feiten en omstandigheden aan de orde zijn die ertoe leiden dat de accountant voor een entiteit andere frauderisico's als gevolg van fraude identificeert waaraan in de uitvoering van de controle significante aandacht wordt besteed. Anderzijds is het mogelijk dat zich situaties voordoen dat sprake is van andere frauderisico's dan de veronderstelde frauderisico's, waaraan geen significante aandacht wordt besteed in de controle. Bijvoorbeeld omdat het specifieke frauderisico zich eenvoudig laat controleren. Dit kan zich voordoen als er sprake is van een materiële voorraadpositie bij een externe partij, waarbij het frauderisico is geïdentificeerd dat de externe partij deze voorraden oneigenlijk toe-eigent. Indien deze externe voorraad relatief eenvoudig is te inventariseren en hier géén significante aandacht aan is besteed gedurende de controle, dan kan hier verkort over gerapporteerd worden.

Standaard 701.A20 en A21 beschrijven dat significante risico's veelal om significante aandacht vragen, maar dat dit niet per definitie het geval behoeft te zijn. De accountant zal derhalve op basis van professionele oordeelsvorming moeten bepalen of er sprake is van een of meerdere risico's die significante aandacht vragen in de controle. Op basis van Standaard 700.29B is aannemelijk dat aan die frauderisico's aandacht wordt besteed in de controleverklaring. Voor zover de risico's geen significante aandacht vragen, kan dit leiden tot een beschrijving in verkorte vorm in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's'.

4.3 Rapporteren over de controleaanpak frauderisico's en het concept van significante aandacht vereisten

De accountant rapporteert in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' over de wijze waarop in de controle is ingespeeld op frauderisico's, die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de jaarrekening.

NBA aanbeveling

Aanbevolen wordt in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' te rapporteren over de elementen benoemd in Standaard 700.A41B. De accountant mag ook andere elementen in de rapportering meenemen.

De NBA beveelt aan dat de accountant in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' rapporteert over tenminste het risico op doorbreking van de interne beheersing door het management en het veronderstelde frauderisico in de opbrengstverantwoording. In het geval dat het frauderisico in de opbrengstverantwoording is weerlegd, dan kan de accountant ervoor kiezen om dit ook te rapporteren, want dit kan relevante informatie voor de gebruikers zijn. Gebruikers kunnen verwachten dat opbrengstverantwoording wel tot de frauderisico's behoort. Wat betreft het risico op het doorbreken van de interne beheersing door het management beveelt de NBA aan om dat zo specifiek mogelijk te maken, zie hiervoor de voorbeelden in hoofdstuk 7.

De frauderisico's die de accountant op basis van Standaard 240 en 315 onderkent zijn te beschouwen als significante risico's (Standaard 240.28). Hoewel frauderisico's altijd significant zijn kunnen omstandigheden van toepassing zijn waarin deze géén significante aandacht bij de uitvoering van de controle vereisen. Bijvoorbeeld in de situatie van een vennootschap die enkel in het bezit is van een financieel instrument (beursgenoteerde obligatie). Het financieel instrument is redelijk eenvoudig, aan de hand van externe objectieve bronnen, te controleren, waardoor er naar waarschijnlijkheid geen significante aandacht is vereist. In dat geval heeft de accountant op basis van Standaard 700, A41B

de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen. Wij gaan hierna in op de omstandigheden dat sprake kan zijn van verkorte rapportering.

Bij het ontwerp van de nieuwe Standaard 700 is zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de bestaande standaarden, waaronder Standaard 701 over het communiceren van kernpunten. In Standaard 701 is uitgelegd dat de accountant rapporteert in de kernpunten van de controle over aangelegenheden die het meest significant waren bij de controle. Het gaat over het relatieve belang van een aangelegenheid, beschouwd in de context van de controle (Standaard 701, A1). Frauderisico's kunnen dergelijke aangelegenheden zijn, die weliswaar altijd significante risico's zijn, maar behoudens uitzonderlijke gevallen (zie het beschreven voorbeeld in de vorige alinea) altijd significante aandacht vereisen bij de uitvoering van de controle. Bij fraude zijn de controlewerkzaamheden om het specifieke frauderisico te mitigeren vaak specifiek en afwijkend van de werkzaamheden ten aanzien van het risico op fouten.

In Standaard 701, A12 - A14 is het concept van 'significante aandacht' uitgewerkt. Des te hoger een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen van een bepaald rekeningssaldo, een bepaalde transactiestroom of een bepaalde toelichting is, des te meer oordeelsvorming is er betrokken bij het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden en het evalueren van de resultaten daarvan. Naarmate de oordeelsvorming toeneemt, neemt vaak de omvang van de werkzaamheden toe en daarmee ook de aandacht die aan een bepaald risico wordt besteed. Significante aandacht heeft vaak invloed op de algehele controleaanpak van de accountant, de inzet van middelen en de omvang van controle-inspanningen met betrekking tot dergelijke aangelegenheden. Deze gevolgen kunnen ook de omvang van de betrokkenheid van senior personeel op de controleopdracht omvatten of de betrokkenheid van een door de accountant ingeschakelde deskundige of van personen met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle die ingeschakeld is of in dienst is van de accountantseenheid om op deze gebieden in te spelen.

Op basis van Standaard 701, A21 behoeven de frauderisico's rondom opbrengst-verantwoording en het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen kan doorbreken (Standaard 240), afhankelijk van hun aard, wellicht geen significante aandacht van de accountant en worden zij niet in overweging genomen bij het bepalen van de kernpunten in de controle. Vanuit die optiek zouden ze in dat geval ook niet in alle gevallen kwalificeren als aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisten en kan er onder Standaard 700 29B voor worden gekozen om de werkzaamheden en eventuele uitkomsten in verkorte vorm op te nemen in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's'.

Een voorbeeldtekst voor een verkorte weergave in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's', als sprake is van frauderisico's waaraan géén significante aandacht is besteed, is opgenomen in hoofdstuk 7.

4.4 De accountant volgt een aanwijzing dan wel vermoeden van fraude op en rapporteert

Bij de uitvoering van zijn werkzaamheden kan de accountant stuiten op of kennis verkrijgen van een fraude. Hierop moet de accountant bij de uitvoering van de controle op passende wijze inspelen (Standaard 240.11c). Standaard 240, paragraaf 25 beschrijft een aanwijzing van fraude als informatie die is verkregen uit werkzaamheden en wijst op het bestaan van een of meer frauderisicofactoren.

Een accountant kan een aanwijzing verkrijgen als uitkomst van de verrichte werkzaamheden. Deze aanwijzing kan voortkomen uit een afwijking, tendenties, handelingen van het management en als gevolg van inlichtingen bij het management, medewerkers of de interne auditfunctie (Standaard 240.A50).

Standaard 240 paragraaf 3 stelt dat de accountant kan vermoeden of, in zeldzame gevallen, identificeren dat fraude heeft plaatsgevonden, maar stelt niet juridisch vast of er al dan niet echt fraude heeft plaatsgevonden. Dat betekent dat een accountant enkel kan concluderen op basis van werkzaamheden dat er sprake is van een vermoeden van fraude. De accountant is niet juridisch in staat om vast te stellen dat er sprake is van fraude. Derhalve hanteren we in deze handreiking de definitie *vermoeden van fraude*.

De accountant dient bij iedere aanwijzing dan wel vermoeden van fraude, de inschatting van de frauderisico's op een afwijking van materieel belang te her-evalueren, alsook het effect daarvan op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden om op de ingeschatte frauderisico's in te spelen en de betrouwbaarheid van eerder verkregen controle-informatie.

Eén van de elementen uit Standaard 700.A41B is het beschrijven van belangrijke waarnemingen of specifieke bevindingen met betrekking tot de aangelegenheid, bijvoorbeeld het beschrijven van bevindingen in het kader van materiële transacties in contanten buiten de normale bedrijfsuitoefening.

Het is allereerst aan de entiteit om open en transparant, in overeenstemming met de feiten en omstandigheden, te rapporteren aan de gebruikers van de jaarrekening. Als er aanleiding is voor een materiële toelichting, en de entiteit heeft deze opgenomen in de financiële overzichten of het bestuursverslag, dan ligt het voor de hand dat de accountant in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' verwijst naar deze materiële toelichtingen in de financiële overzichten of het bestuursverslag.

Het kan zich voordoen dat de financiële overzichten bijvoorbeeld door het ontbreken van specifieke materiële toelichtingen niet getrouw zijn. Als er aanleiding is voor een materiële toelichting⁵ in de financiële overzichten en deze toelichting ontbreekt, dan evalueert de accountant de impact hiervan op het oordeel in lijn met Standaard 705. Dat geldt ook voor informatie in het bestuursverslag. Als de accountant van mening is dat de voornaamste risico's niet volledig zijn opgenomen in het bestuursverslag dan neemt de accountant passende maatregelen in overeenstemming met Standaard 720.18. Dit kan ertoe leiden dat een aanpassing van het oordeel in de controleverklaring passend is. Als de afwijkingen in de financiële overzichten of het bestuursverslag leiden tot een afwijkend oordeel, dan licht de accountant de redenen voor het afwijkende oordeel toe in de paragraaf 'Basis voor het aangepaste het oordeel'.

Er kan sprake zijn van een vermoeden van fraude, waarvan de impact materieel is, maar waarvoor een valide reden bestaat om hierover nog niet te communiceren. Bijvoorbeeld als een opsporingsdienst een onderzoek is gestart naar een vermoeden van fraude waarbij het openbaar maken ervan het lopende onderzoek kan schaden. Voor die gevallen kan de uitzondering uit Standaard 700.29B van toepassing zijn. De accountant dient te evalueren of een beroep op deze uitzondering valide is. Mogelijk kan de accountant nog wel de werkzaamheden ter opvolging van het algemene risico beschrijven, zonder specifieke waarnemingen of informatie over het aangekondigde onderzoek op te nemen. In hoofdstuk 6.2 is de vertrouwelijkheid rondom vermoeden van fraude verder uitgewerkt.

⁵ De uitzonderingen op basis van Standaard 700.29B / A41B betreffen: a (wet- en regelgeving verhindert openbaarmaking) of b (nadelige gevolgen zijn groter dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer).

5 Rapporteringsscenario's

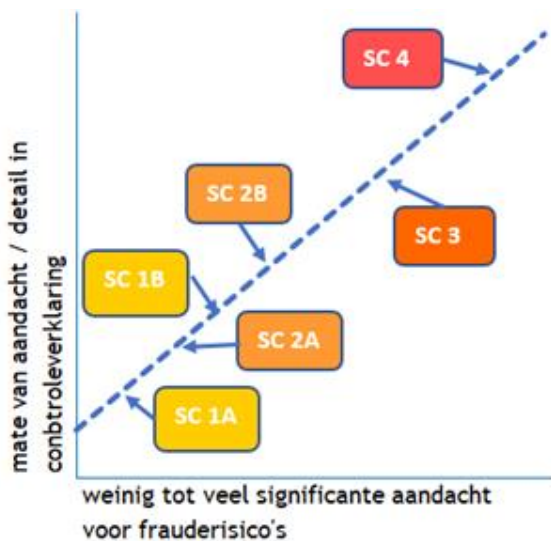
Het rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' leidt tot meer transparantie over de controlewerkzaamheden van de accountant. Het is een redelijke veronderstelling dat, als het over fraude gaat, de aard en diepgang van rapportering in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in zekere mate afhankelijk is van de mate van (significante) aandacht van de accountant aan frauderisico's in de controle.

Dit wordt in onderstaand plaatje gevisualiseerd. De horizontale as geeft aan of er weinig tot veel aandacht is voor de **identificatie en opvolging van frauderisico's en aandacht tijdens de controle**. Dit resulteert in weinig tot veel aandacht of detail voor de weergave van deze **werkzaamheden en bevindingen in de controleverklaring** (verticale as).

Afhankelijk van de specifieke omstandigheden zal de accountant gedurende de controle meer of minder aandacht aan frauderisico's besteden. Dat is toegelicht in het vorige hoofdstuk. In aanvulling daarop besteedt de accountant in zijn controle méér aandacht indien sprake is van aanwijzingen en/of vermoedens van fraude. De accountant zal dan ook uitgebreider rapporteren over fraude in de controleverklaring.

Ter illustratie – de aandacht voor frauderisico's in de controle zal bij een lokale groothandel met een effectieve interne beheersing en beperkte tot geen contante transacties in het algemeen beperkter kunnen zijn dan bij een lokale groothandel met een ineffektieve interne beheersing die een hoge mate van contante transacties verricht.

De oplopende mate van (significante) aandacht is hieronder visueel weergegeven:



In de praktijk zal er sprake zijn van een veelheid aan scenario's die ergens op de stippellijn geplot kunnen worden. In het bovenstaande beeld hebben we in het spectrum zes scenario's (SC) uitgewerkt. Deze scenario's zijn uitgewerkt in de volgende paragrafen.

Scenario	Wat overweegt de accountant bij onderkende frauderisico's / vermoede fraude	Significante aandacht in de controle	Mate van aandacht in de rapportering ⁶	Scenario SC
1	<p>De accountant evalueert altijd de in Standaard 240 veronderstelde frauderisico's:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 dat management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt (Standaard 240.32); en/of 2 het frauderisico ten aanzien van de opbrengstenverantwoording (indien van toepassing) (Standaard 240.27). <ul style="list-style-type: none"> • Als de accountant het frauderisico ten aanzien van de opbrengstenverantwoording weerlegt (omdat het niet van toepassing is) kan dit reden zijn voor verkorte rapportering. In dat geval kan de accountant de reden hiervan in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' beschrijven. • Als het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, door bepaalde omstandigheden geen significante aandacht heeft gehad, dan kan dit reden zijn voor verkorte rapportering. 	ja / nee	Uitgebreid en optie tot verkort	SC 1A
	<p>Frauderisico's: zie SCA 1a</p> <ul style="list-style-type: none"> • Het frauderisico t.a.v. de opbrengstverantwoording is niet weerlegd en heeft significante aandacht gehad. De accountant geeft in de controleverklaring inzicht in de wijze hoe bij de uitvoering van de controle op deze frauderisico's is ingespeeld. 	ja	Uitgebreid	SC 1B
2	<p>Aanvullende frauderisico's:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Als de accountant aanvullende frauderisico's onderkent dan hoeven die niet per definitie tot significante aandacht te leiden bij de uitvoering van de controle. Bijvoorbeeld als een frauderisico op eenvoudige wijze te controleren is. In dat geval kan de accountant verkort rapporteren. 	ja / nee	Uitgebreid en optie tot verkort	SC 2A
	<p>Aanvullende frauderisico's:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Als de accountant frauderisico's onderkent, aanvullend op de veronderstelde frauderisico's, dan is daar een reden voor die in de meeste gevallen er toe leidt dat er significante aandacht bij de uitvoering van de controle is. 	ja	Uitgebreid	SC 2B
3	<p>Aanwijzing van fraude van materieel belang / (vermoeden van) fraude van materieel belang:</p> <ul style="list-style-type: none"> • De accountant verricht aanvullende werkzaamheden en de accountant verkrijgt voldoende en geschikte controle-informatie • In het geval van (een vermoeden van) fraude vaststellen of er <u>wel</u> sprake is van adequate redressering door de entiteit • De accountant beoordeelt de materiële toelichting in de financiële overzichten en het bestuursverslag en als deze ontbreken evalueert de accountant de impact hiervan op het oordeel 	ja	Uitgebreid Met verwijzing naar materiële toelichtingen in de financiële overzichten of bestuursverslag van de entiteit	SC 3

⁶ De accountant kan in de controleverklaring ook in een kernpunt rapporteren over fraudeaangelegenheden. Kernpunten zijn niet van toepassing bij een oordeelonthouding (aandacht voor niet-OOB's – die gebruiken geen Kernpunten / KAM's in de verklaring).

Scenario	Wat overweegt de accountant bij onderkende frauderisico's / vermoede fraude	Significante aandacht in de controle	Mate van aandacht in de rapportering ⁶	Scenario SC
	in lijn met respectievelijk Standaard 705 en standaard 720.			
4	<p>Aanwijzing van fraude van materieel belang / (vermoeden van) fraude van materieel belang:</p> <ul style="list-style-type: none"> • De accountant zal aanvullende werkzaamheden uitvoeren en het management verzoeken om herstel en redres. • Er is echter geen sprake van adequate redressering door de entiteit en / of de accountant verkrijgt niet voldoende en geschikte controle-informatie. • De accountant beoordeelt de materiële toelichting in de financiële overzichten en het bestuursverslag en als deze ontbreken evalueert de accountant de impact hiervan op het oordeel in lijn met respectievelijk Standaard 705 en standaard 720. • De accountant evalueert welke aanpassing in het oordeel passend is in het kader van Standaard 705 en licht dit toe in de paragraaf 'Basis voor het aangepaste het oordeel' • De accountant overweegt of externe melding(en) nodig is/zijn⁷. • Heroverweging klantrelatie bij continuering of heroverwegen en teruggeven van de opdracht zonder het verstrekken van een controleverklaring. 	ja	<p>Uitgebreid⁸</p> <p>Met verwijzing naar materiële toelichtingen in de financiële overzichten of bestuursverslag van de entiteit</p>	SC 4

CONSULT

⁷ Bijvoorbeeld op grond van o.a. de Wwft, artikel 26 van de wet toezicht accountantsorganisaties en artikel 7 van verordening (EU) Nr. 537/2014

⁸ Bij een oordeelonthouding dient de accountant de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' niet op te nemen.

6 Vertrouwelijkheid

6.1 Transparantie en rapporteren over fraude en frauderisico's

Transparantie over de voornaamste (fraude)risico's is van belang voor de financiële verantwoording / bestuursverslag van een entiteit. De verantwoordelijkheid voor het opstellen van het jaarverslag ligt bij het management en de met governance belaste personen. Zoals ook uitgewerkt in hoofdstuk 3 is het belangrijk dat de accountant gedurende de controle in gesprek met het management en de met governance belaste personen deze rol en verantwoordelijkheid van de entiteit bespreekt. Daarbij benadrukt de accountant het belang van de frauderisicoanalyse en de interne beheersing van de entiteit, om fraude te voorkomen, tijdig te traceren en daarop te acteren.

Gezien de verwachtingen ten aanzien van de rol van accountants in relatie tot fraude is het ook van belang dat de accountant naar aanleiding van de controle van de jaarrekening in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' controleverklaring in duidelijke termen weergeeft op welke wijze is ingespeeld op de door de accountant onderkende frauderisico's.

De accountant zal de concepttekst van de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' afstemmen met het bestuur van de gecontroleerde entiteit (Standaard 260.16d), met name ten aanzien van de controleaanpak van frauderisico's en belangrijke waarnemingen inzake frauderisico's, indien van toepassing.

Artikel 2:391 lid 1 BW en de RJ 400.1052 verwachten dat het bestuur (bijzondere) aangelegenheden toelicht in de jaarstukken. De accountant dient hierop toe te zien en op basis van bevindingen opvolging aan te geven. De toelichting in het jaarverslag over de desbetreffende (bijzondere) aangelegenheden kan relevant zijn in het kader van de getrouwheid van de jaarrekening en de oordeelsvorming van de accountant raken. Denk hierbij aan een (interne) evaluatie van de voornaamste frauderisico's, het control framework, de tone at the top, eventuele fraudegevallen etc.

De accountant kan het management verzoeken ook zelf te rapporteren over de voornaamste frauderisico's en het fraudemanagement van de entiteit en kan in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' verwijzen naar de desbetreffende passages in de jaarrekening en/of het bestuursverslag. Als de accountant van mening is dat de voornaamste risico's niet volledig zijn opgenomen in het bestuursverslag dan neemt de accountant passende maatregelen in overeenstemming met Standaard 720 paragraaf 18 en 22. Dit kan ertoe leiden dat een aanpassing van het oordeel in de controleverklaring passend is en een vermelding in de sectie 'Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie' die de ongecorrigeerde afwijking van materieel belang beschrijft.

Zoals de Standaard 700.A41C aangeeft, is de controleverklaring geen vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn van het management. Mocht naar het oordeel van de accountant informatie ontbreken die relevant is voor het inzicht van de gebruiker, dan zal de accountant dat meenemen in de oordeelsvorming over de strekking van de controleverklaring, rekening houdend met de verplichting om de weggelaten informatie op te nemen, zoals bedoeld in Standaard 705.23.c.

6.2 Afweging door de accountant in het kader van vertrouwelijkheid bij rapporteren van bevindingen naar aanleiding van aanwijzingen of vermoeden van fraude

Er is een sterke wens vanuit belanghebbenden in het maatschappelijk verkeer aan transparante informatie. Om daaraan te voldoen hebben zowel opstellers van financiële verantwoordingen als accountants een verantwoordelijkheid. Zoals hiervoor reeds is gesteld ligt de verantwoordelijkheid voor het opstellen van het jaarverslag primair bij het management en de met governance belaste personen.

Het is belangrijk dat de accountant alert is dat het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid in acht wordt genomen als sprake is van een vermoeden van fraude en in het geval dat de accountant overweegt een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden of belangrijke waarnemingen op te nemen in de controleverklaring. In die situaties maakt de accountant een afweging, in lijn met o.a. de VGBA, of met het opnemen van deze informatie mogelijk het beginsel van vertrouwelijkheid wordt geschaad. In dat kader beoordeelt de accountant of sprake is van materiële aangelegenheden die het

bestuur onbenoemd laat in het bestuursverslag of de jaarrekening, waardoor de getrouwheid van de jaarrekening in het geding is. Deze afweging documenteert de accountant in het controledossier.

Entiteit rapporteert wel

Wanneer sprake is van materiële aangelegenheden zal de accountant het bestuur van een entiteit verzoeken om zelf in de jaarrekening en/of het bestuursverslag te rapporteren over de desbetreffende aangelegenheden. De accountant kan in de sectie 'Controle-aanpak frauderisico's' of in het kernpunt in de controleverklaring verwijzen naar de desbetreffende passages in de jaarrekening of het bestuursverslag.

Entiteit rapporteert niet

In deze situatie neemt de entiteit de relevante toelichtingen, die de accountant noodzakelijk acht in het kader van de verslaggeving over de beheersing van de voornaamste risico's die de bedrijfsvoering raken en in het kader van het getrouwe beeld van de verantwoording, niet op in de jaarrekening of het bestuursverslag.

- In dat geval zal de accountant het management en de met governance belaste personen informeren over de gevolgen voor het oordeel, omdat deze relevante informatie ontbreekt.
- Indien het management en de met governance belaste personen de relevante toelichtingen (alsnog) niet opnemen in de jaarrekening en of het bestuursverslag, dan evalueert de accountant wat de gevolgen zijn voor de strekking van de controleverklaring.
- De accountant rapporteert in de beschrijving bij de onderbouwing van het (aangepaste) oordeel over de aangelegenheden die leiden tot de materiële afwijking in de jaarrekening. *Scenario 4 in hoofdstuk 5 van deze handreiking gaat in op deze situatie.* In de meeste gevallen zal dit leiden tot een oordeel met beperking (Standaard 705). In zeldzame omstandigheden kan een oordeelonthouding passend zijn wanneer het ontbreken van deze informatie een zodanige twijfel over de integriteit van het management en de personen belast met governance opwerpt dat de betrouwbaarheid van de controle-informatie in het algemeen ter discussie wordt gesteld (Standaard 720.A45). De accountant dient tevens de clientrelatie te heroverwegen in dit geval.

De situatie kan zich voordoen dat een entiteit bepaalde toelichtingen over een onderwerp of risico niet rapporteert die de accountant wel als frauderisico heeft aangemerkt in de controle, maar die de entiteit niet hoeft te rapporteren op basis van wet- en regelgeving. De accountant neemt dan wel een sectie controleaanpak frauderisico's op, maar houdt hierbij rekening met vertrouwelijkheid bij het omschrijven van de controleaanpak. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen in de situatie dat de accountant frauderisico's signaleert die niet tot de voornaamste risico's van de entiteit behoren.

Bij het rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' kunnen accountants tegen belemmeringen aanlopen die het rapporteren van aangelegenheden verhinderen.

- Wet- of regelgeving kan openbaarmaking van een aangelegenheid verhinderen.
- Tevens kunnen accountants bij de afweging of de nadelige gevolgen van communicatie (via de controleverklaring) groter zijn dan de voordelen verhinderd worden van communicatie als gevolg van de wet⁹ rondom vertrouwelijkheid en geheimhouding.

De aard en omvang van deze belemmering is afhankelijk van cliënt specifieke omstandigheden. Het kan bijvoorbeeld gaan om signalen van fraude die direct herleidbaar zijn tot bepaalde personen, maar de fraude nog niet is vastgesteld. Bij een entiteit kan een (strafrechtelijk) onderzoek zijn aangekondigd of nog lopend zijn. Ook kan de accountant niet opnemen dat een melding heeft plaatsgevonden in het kader van de wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme. Bij dergelijke specifieke omstandigheden kan de accountant mogelijk wel rapporteren op welke wijze opvolging is gegeven aan het risico dat met de aangelegenheid samenhangt, waarvoor een dergelijke melding is verricht.

⁹ Het gaat dan om EU richtlijn 2006/43 EU en 2014/56/EU, wet toezicht accountantsorganisaties, artikel 26, besluit toezicht accountantsorganisaties, artikel 38a en 38b, wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme, artikel 22 en artikel 22a en verordening gedrags- en beroepsregels accountants, artikel 16.

Dergelijke specifieke omstandigheden en situaties vragen altijd om een casus-specifieke afweging, op basis van professionele oordeelsvorming voor de accountant. In dergelijke situaties wordt geadviseerd altijd collegiaal overleg te voeren, het consultatieproces te volgen of het bureau vaktechniek of de compliance officer van de accountantsorganisatie of een serviceorganisatie te raadplegen.

NBA aanbeveling

Als de accountant een afkeurende verklaring of een verklaring met beperking afgeeft neemt de accountant in de controleverklaring een sectie 'Basis voor het (aangepaste) oordeel' op, waarin de accountant de omstandigheden ter onderbouwing van het aangepaste oordeel beschrijft. De toelichting kan ook gaan over omstandigheden die toezien op aangelegenheden die verband houden met een frauderisico en hoe de accountant daarop heeft ingespeeld in de uitvoering van de controle. Het verdient dan aanbeveling om de desbetreffende frauderisico's ook te benoemen in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's', en in deze sectie te verwijzen naar de sectie 'Basis voor het (aangepaste) oordeel' als daar ook informatie is opgenomen over het desbetreffende frauderisico.

CONSULTATIEVERSLAG

7 Sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring

7.1 Standaardtekst in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' van de controleverklaring

Hieronder is de standaardtekst van de controleverklaring opgenomen, waarin het hoofdstuk 'Informatie ter ondersteuning van ons oordeel' en de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' zijn opgenomen. In het geval van een OOB dienen onder het hoofdstuk 'Informatie ter ondersteuning van ons oordeel' de secties 'Materialiteit' en 'Reikwijdte van de groepscontrole' (indien van toepassing) opgenomen worden.

Informatie ter ondersteuning van ons oordeel

Wij hebben onze controlewerkzaamheden bepaald in het kader van de controle van de jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover. Onderstaande informatie ter ondersteuning van ons oordeel en onze bevindingen moeten in dat kader worden gezien en niet als afzonderlijke oordelen of conclusies.

Controleaanpak frauderisico's

ALTIJD SPECIFIEK TE MAKEN, REKENING HOUDEND MET DE VOLGENDE ELEMENTEN:

De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op frauderisico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang tijdens de controle is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle.

In overeenstemming met paragraaf 29B van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:

- *de frauderisico's die aandacht vereisten bij de controle;*
- *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;*
- *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
- *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
- *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.*

Of een combinatie van deze elementen.

7.2 Voorbeeldteksten sectie 'Controleaanpak frauderisico's'

Hieronder zijn voorbeelden uitgewerkt die niet als template teksten kunnen worden gebruikt maar illustratief bedoeld zijn hoe de accountant in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring kan rapporteren. In alle gevallen geldt dat de voorbeelden entiteit specifiek moet worden gemaakt. Aan het eind van dit hoofdstuk is een voorbeeld uitgewerkt voor een verkorte weergave van de sectie 'Controleaanpak frauderisico's'.

Voorbeelden uitwerking geïdentificeerde (specifieke) frauderisico's

Geïdentificeerd frauderisico	Controlewerkzaamheden en observaties
<p>VOORBEELD 1</p> <p><i>Het risico dat het bestuur maatregelen van interne beheersing doorbreekt.</i></p> <p>Het bestuur bevindt zich in een unieke positie om fraude te plegen, omdat het in staat is de administratieve vastleggingen te manipuleren en frauduleuze financiële overzichten op te stellen door interne beheersingsmaatregelen te doorbreken, die anderszins effectief lijken te werken.</p>	<p>Wij hebben de opzet en implementatie geëvalueerd van de maatregelen van interne beheersing en de effectieve werking van deze maatregelen getoetst in de processen voor het genereren en verwerken van journaalposten en het maken van schattingen. Tevens hebben wij specifieke aandacht gegeven aan de toegangsbeveiligingen in het IT-systeem en de mogelijkheid dat hierin functiescheiding kan worden doorbroken.</p> <p>Wij hebben journaalposten geselecteerd op basis van risicocriteria en hierop specifieke controlewerkzaamheden verricht, waarbij wij tevens aandacht hebben besteed aan significante transacties buiten de normale bedrijfsuitoefening.</p> <p>Daarnaast hebben wij specifieke controlewerkzaamheden verricht ten aanzien van belangrijke schattingen van het bestuur, waaronder</p>

Geïdentificeerd frauderisico	Controlewerkzaamheden en observaties
<p>Wij besteden bij de controle aandacht aan het risico van het doorbreken van maatregelen van interne beheersing door het bestuur in:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Journaalposten en andere aanpassingen die tijdens het opstellen van de jaarrekening zijn gemaakt. • Schattingen en schattingsprocessen. • Significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsuitoefening. <p>Wij hebben in dat kader bijzondere aandacht gehad voor een onjuistheid in een mogelijke duurzame waardevermindering van de productielijn X vanwege een afname van de vraag naar product A en een toename van de vraag naar product B, waarvoor een nieuwe productielijn Y is opgestart.</p>	<p>de waardering van productielijn X. Wij hebben in het bijzonder aandacht gehad voor het inherente risico van vooringenomenheid van het bestuur bij schattingen.</p> <p>In het kader van het risico van de mogelijke onjuistheid in de duurzame waardevermindering hebben wij extra aandacht besteed aan de prognoses van het bestuur die aan de analyse van de waardering van productielijn X ten grondslag liggen. Wij hebben daarbij vooral aandacht gegeven aan de juistheid van de omzetverwachtingen, door deze te toetsen aan marktverwachtingen in de sector en deze verwachtingen op consistentie te toetsen met plannen van het bestuur ten aanzien van het toekomstige productportfolio en de productielijnen. Ook hebben wij de volledigheid van de verwachte uitgaven voor productielijn X getoetst door de prognoses op dit punt te vergelijken met interne inspectie- en onderhoudsrapporten en de kosten in voorgaande verslagjaren.</p> <p>Wij hebben de toelichting in de risicoparagraaf in het bestuursverslag geëvalueerd en verwijzen naar de desbetreffende passage.</p> <p>Onze werkzaamheden hebben niet geleid tot specifieke aanwijzingen voor fraude of vermoedens van fraude ten aanzien van het doorbreken van de interne beheersing door het bestuur.</p>
<p>VOORBEELD 2</p> <p><i>Het risico van frauduleuze financiële verslaggeving, ten gevolge van een te hoge waardering van onderhanden projecten.</i></p> <p>De onderneming heeft diverse projecten onderhanden, waarvan sommige naar verwachting winstgevend zijn en andere verlieslatend. Het management ontvangt bonussen, waarvan de omvang mede afhankelijk is van de behaalde financiële resultaten.</p> <p>In het onderhavige verslagjaar staan de resultaten onder druk, waardoor het management een belang kan hebben om:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kosten van verlieslatende projecten toe te rekenen aan winstgevendende projecten; • verliezen niet volledig te verantwoorden door inschattingen van nog te maken kosten niet volledig te verwerken in de projectprognose; • omzet toe rekenen die (nog) niet is overeengekomen met de opdrachtgever om daarmee het resultaat positief te beïnvloeden. 	<p>Wij hebben de opzet en implementatie geëvalueerd van de maatregelen van interne beheersing en de effectieve werking van de maatregelen getoetst in de processen voor het genereren en verwerken van journaalposten, inkopen, het maken van schattingen en het bewaken van projecten. Wij concluderen dat wij, in het kader van onze controle, konden steunen op de voor dit risico relevante maatregelen van interne beheersing.</p> <p>Om het risico van het verschuivingsgevaar af te dekken hebben wij een gedetailleerde analyse van journaalposten tussen de projecten gemaakt en hebben wij gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd op opvallende boekingen. Tevens hebben wij getoetst of kosten op de juiste projecten worden geboekt.</p> <p>Wij hebben gegevensgerichte controlewerkzaamheden verricht op de inschatting van het management ten aanzien van de nog te maken kosten. Hiervoor hebben wij onder meer een analyse uitgevoerd door de laatste projectprognoses te vergelijken met de projectbegrotingen en met de inschattingen uit de vorige perioden. Tevens hebben wij de werkelijk gemaakte kosten vergeleken met de prognoses. Projecten met opvallende uitkomsten hebben wij nader onderzocht. Tevens hebben wij een retrospectieve toetsing uitgevoerd op de kwaliteit van de schattingen van het management in projecten die zijn afgerond.</p> <p>Wij hebben ook via gegevensgerichte werkzaamheden de in de prognoses verwerkte omzet getoetst met door de opdrachtgever getekende overeenkomsten inclusief eventueel meerwerk.</p> <p>Wij hebben de toelichting in de risicoparagraaf in het bestuursverslag geëvalueerd en verwijzen naar de desbetreffende passage.</p> <p>Onze werkzaamheden hebben niet geleid tot specifieke aanwijzingen voor fraude of vermoedens van fraude ten aanzien van kostenverschuiving tussen projecten.</p>

Geïdentificeerd frauderisico	Controlewerkzaamheden en observaties
<p>VOORBEELD 3</p> <p><i>Het risico van frauduleuze financiële verslaggeving, ten gevolge van een te hoog verantwoorde omzet</i></p> <p>Het management ontvangt bonussen, waarvan de omvang mede afhankelijk is van de behaalde financiële resultaten. In dat kader heeft het management specifieke targets gekregen voor groei van de omzet en het resultaat. Hierdoor zou druk op de directie kunnen bestaan om een te hoge omzet weer te geven, door omzet te vroeg te verantwoorden of fictieve omzet op te voeren.</p>	<p>Wij hebben de opzet en implementatie geëvalueerd van de maatregelen van interne beheersing en de effectieve werking van deze maatregelen getoetst ten aanzien van de omzetverantwoording en in het proces voor het genereren en verwerken van journaalposten met betrekking tot de omzet. Wij concluderen dat wij, in het kader van onze controle, konden steunen op de voor dit risico relevante maatregelen van interne beheersing.</p> <p>Wij hebben door middel van data-analyse eventuele opvallende omzetboekingen in het boekjaar geïdentificeerd en hierop gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd, waaronder het vaststellen dat deze boekingen zijn gebaseerd op daadwerkelijke leveringen in het betreffende boekjaar.</p> <p>Wij hebben op basis van deelwaarnemingen de geleverde prestaties en transactiepreizen die ten grondslag liggen aan de omzettransacties getoetst aan de hand van de onderliggende verkoopovereenkomsten, leveringsdocumenten, verkoopfacturen en geldontvangsten.</p> <p>Per jaareinde hebben wij specifieke werkzaamheden uitgevoerd om mogelijke verschuivingen van omzet van geleverde diensten/producten in het volgende boekjaar naar de omzetverantwoording van het huidige boekjaar te kunnen ontdekken. Tevens hebben wij onderzocht of in het volgende boekjaar creditnota's zijn geboekt die een indicatie geven van onjuist geboekte omzet in het huidige boekjaar.</p> <p>Wij hebben de toelichting in de risicoparagraaf in het bestuursverslag geëvalueerd en verwijzen naar de desbetreffende passage.</p> <p>Onze werkzaamheden hebben niet geleid tot specifieke aanwijzingen voor fraude of vermoedens van fraude ten aanzien van de afgrenzing en bestaan van de omzetverantwoording.</p>
<p>VOORBEELD 4</p> <p><i>Het risico van het onttrekken van middelen aan de organisatie via kickbacks betaald aan medewerkers</i></p> <p>Management heeft ons gedurende het verslagjaar geïnformeerd over een vermoeden van fraude in het inkoopproces. Dit vermoeden van fraude heeft betrekking op mogelijke kickbacks die een leverancier heeft betaald aan een werknemer. De hiermee samenhangende transacties hebben betrekking op niet geleverde prestaties, die via het inkoopproces worden verantwoord in de post onderhanden projecten. Management heeft een externe deskundige opdracht gegeven tot een fraudeonderzoek.</p>	<p>Wij hebben de opzet en implementatie geëvalueerd en de effectieve werking getoetst van de maatregelen van interne beheersing in de processen ten aanzien van inkoop en aanbesteden en de bewaking van onderhanden projecten. Wij hebben tekortkomingen in de interne beheersing geconstateerd ten aanzien van wijzigingen in het bestek en goedkeuring van meerwerk. Onze bevindingen hebben wij schriftelijk aan het management gerapporteerd.</p> <p>Aanvullend hebben wij inzicht verworven in het doel, de reikwijdte, onderzoeksmethoden en de uitkomsten van het feitenonderzoek, dat heeft plaatsgevonden onder leiding van de externe deskundige. Wij hebben geëvalueerd in welke mate het onderzoeksrapport voldoende en geschikt is voor onze controle ten aanzien van dit risico. Tevens hebben wij de competentie, capaciteiten en de objectiviteit van de externe deskundige geëvalueerd. Wij hebben het werk van de deskundige geëvalueerd en zijn tot de conclusie gekomen dat dit werk geschikt is als controle-informatie.</p> <p>Daarnaast hebben wij het herstelplan van het management beoordeeld en zijn wij nagegaan dat de maatregelen die hierin worden voorgesteld passend zijn gegeven de uitkomsten van het onderzoek.</p> <p>Ook hebben wij bijzondere aandacht gegeven aan inkooptransacties, die worden geregistreerd in de post onderhanden projecten en voor een selectie aan transacties</p>

Geïdentificeerd frauderisico	Controlewerkzaamheden en observaties
	<p>hebben wij specifiek getoetst of de prestaties die aan de transacties ten grondslag liggen daadwerkelijk zijn geleverd, vooral ten aanzien van afwijkingen van bestek en meerwerk.</p> <p>Wij hebben vastgesteld dat de gevolgen van de fraude correct zijn verwerkt in de jaarrekening.</p> <p>Ook hebben wij de relevante toelichting in de risicoparagraaf in het bestuursverslag omtrent het risico en de mitigerende maatregelen geëvalueerd. Wij verwijzen naar de desbetreffende passages in de jaarrekening en het bestuursverslag.</p>
<p>VOORBEELD 5</p> <p><i>Het risico op het onttrekken van middelen aan de organisatie door het aangaan van niet marktconforme, transacties als gevolg van mogelijke belangenverstrengeling van bestuurders</i></p> <p>Bestuurders mogen nevenfuncties aanvaarden en kunnen contracten aangaan met bedrijven van bevriende relaties, waardoor het risico bestaat op niet-marktconforme transacties met deze partijen of transacties waarvoor geen prestaties zijn geleverd.</p>	<p>Wij hebben de opzet en implementatie geëvalueerd en de effectieve werking getoetst van de maatregelen van interne beheersing rondom registratie en monitoring van nevenfuncties en inkoop- en aanbestedingen. Wij concludeerden dat wij, in het kader van onze controle, konden steunen op de voor dit risico relevante maatregelen van interne beheersing.</p> <p>Wij hebben onderzocht welke bedrijven geregistreerd staan op naam en/of adres van bestuurders of waarbij de bestuurders een nevenfunctie bekleden. Door middel van data-analyse hebben wij onderzocht of de <onderneming> transacties is aangegaan met deze bedrijven. Aan de hand van marktinformatie hebben wij getoetst of deze transacties marktconform zijn. Ook hier hebben wij getoetst of de prestaties zijn geleverd door middel van inspectie en waarneming ter plaatse en door middel van aansluiting met prestatiebewijzen zoals pakbonnen.</p> <p>Ten aanzien van het risico op transacties met bevriende relaties hebben wij aanvullend geanalyseerd welke inkooptransacties tot stand zijn gekomen buiten het reguliere inkoopproces en welke inkooptransacties zijn goedgekeurd door bestuurders. Ook voor deze transacties hebben wij getoetst of ze marktconform zijn.</p> <p>Onze werkzaamheden hebben niet geleid tot specifieke aanwijzingen voor fraude of vermoedens van fraude ten aanzien van mogelijke belangenverstrengeling van bestuurders.</p>
<p>VOORBEELD 6</p> <p><i>Het risico op het betalen van steekpenningen door en op initiatief van agenten</i></p> <p>Het management maakt gebruik van agenten bij circa 25 procent van de omzettransacties van <naam organisatie>. Deze agenten zijn gevestigd in landen met een hoger risico op corruptie volgens de Corruption Perception Index van Transparency International. Wij hebben daarom bijzondere aandacht besteed aan het risico op het betalen van steekpenningen door en op initiatief van agenten bij transacties die tot stand komen met behulp van agenten.</p>	<p>Wij hebben de opzet en implementatie geëvalueerd en de effectieve werking getoetst van de maatregelen van interne beheersing met betrekking tot het aangaan van contracten met agenten en het monitoren en reviewen van prestaties van agenten.</p> <p>Wij refereren naar paragraaf xx in het bestuursverslag waar het management een uiteenzetting heeft opgenomen van tekortkomingen in de interne beheersing ten aanzien van het aangaan van contracten met agenten en het monitoren van prestaties van agenten.</p> <p>Aanvullend hebben wij agentcontracten uit hoog risicolanden geselecteerd en de aan deze agenten betaalde commissies geanalyseerd. Voor elke agent in de selectie zijn wij nagegaan of:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een achtergrondonderzoek is uitgevoerd en door wie dit onderzoek is uitgevoerd, wat de diepgang is van dit onderzoek en of de uitkomsten uit dit onderzoek worden geëvalueerd voordat een contract wordt aangegaan; • contracten zijn ondertekend door een hiertoe bevoegde functionaris; • de agent rapporteert en/of verantwoording aflegt over de verrichte werkzaamheden;

Geïdentificeerd frauderisico	Controlewerkzaamheden en observaties
	<ul style="list-style-type: none"> • de overeengekomen commissie juist wordt berekend en juist en volledig wordt betaald op een bankrekening die op naam staat van de agent; • de overeengekomen commissie in verhouding staat tot de prestatie die door de agent is geleverd aan de hand van een benchmark van commissiepercentage die in de sector en binnen het bedrijf worden gehanteerd; en • met de agent een right to audit is overeengekomen en dit recht is uitgeoefend. <p>In het geval van observaties ten aanzien van een individuele agent hebben wij ook nader onderzoek gedaan naar mogelijke andere transacties die via de betreffende agent tot stand zijn gekomen.</p> <p>Wij hebben de relevante toelichtingen in de jaarrekening en in de risicoparagraaf in het bestuursverslag geëvalueerd en verwijzen naar de desbetreffende passages.</p> <p>Onze werkzaamheden hebben niet geleid tot specifieke aanwijzingen voor fraude of vermoedens van fraude ten aanzien van het risico op het betalen van steekpenningen door en op initiatief van agenten.</p>
<p>VOORBEELD 7</p> <p><i>Het risico op boetes en reputatieschade als gevolg van het betalen van facilitation payments</i></p> <p><Naam organisatie> is actief in de scheepvaart. De schepen leggen aan in havens in landen waar het risico op het betalen van facilitation payments bestaat. Omdat facilitation payments niet zijn toegestaan in Nederland en worden beschouwd als corruptie besteden wij bijzondere aandacht aan dit risico.</p>	<p>Wij hebben inzicht verkregen in de activiteiten van <naam onderneming> en hebben transacties geïdentificeerd, waaruit blijkt dat <naam onderneming> betalingen heeft verricht aan overheidspersoneel in havens in <naam van de landen>. Deze transacties zijn te duiden als facilitation payments.</p> <p>Het management heeft als beleid geïmplementeerd om geen facilitation payments te betalen, tenzij de bemanning of de lading gevaar loopt. <Naam organisatie> is ook lid van het Maritime Anti-Corruption Network.</p> <p>Wij hebben de opzet en implementatie geëvalueerd van de maatregelen van interne beheersing met betrekking tot het registreren van facilitation payments in de administratie.</p> <p>Vervolgens hebben wij een overzicht van facilitation payments verkregen en voor een selectie van betalingen getoetst dat deze transacties voldoen aan de kenmerken van een facilitation payment.</p> <p>Tot slot hebben wij de relevante toelichtingen in de jaarrekening en het bestuursverslag geëvalueerd. Wij verwijzen naar de toelichting in het bestuursverslag op pagina <X>, waar management heeft beschreven dat gedurende het boekjaar facilitation payments zijn betaald voor € <X>. Hiervan is € <X> betaald in cash en € <X> in goederen als alcohol en tabak.</p> <p>Voor het betalen van facilitation payments in het buitenland kan in Nederland strafrechtelijke vervolging plaatsvinden hetgeen kan leiden tot boetes en reputatieschade.</p>

Voorbeeldtekst voor een verkorte weergave in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's', als sprake is van frauderisico's waaraan géén significante aandacht is besteed en er naast de veronderstelde frauderisico's geen andere, specifieke, frauderisico's zijn.

Voorbeeld verkorte tekst / altijd casus-specifiek te maken

Controleaanpak frauderisico's

Wij hebben aandacht besteed aan het risico op het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management en het frauderisico rondom de bestaan/justheid/volledigheid/xxx van de opbrengstenverantwoording.

Wij hebben, voor zover relevant voor onze controle, de opzet geëvalueerd van de relevante maatregelen van interne beheersing die deze risico's moeten mitigeren.

Wij hebben o.a. journaalposten geselecteerd op basis van risicocriteria en hierop specifieke controlewerkzaamheden verricht waarbij wij tevens aandacht hebben besteed aan significante transacties buiten de normale bedrijfsuitoefening. Tevens hebben wij o.a. specifieke controlewerkzaamheden verricht ten aanzien van belangrijke schattingen van het bestuur. Daarnaast hebben wij overige passende controlewerkzaamheden uitgevoerd.

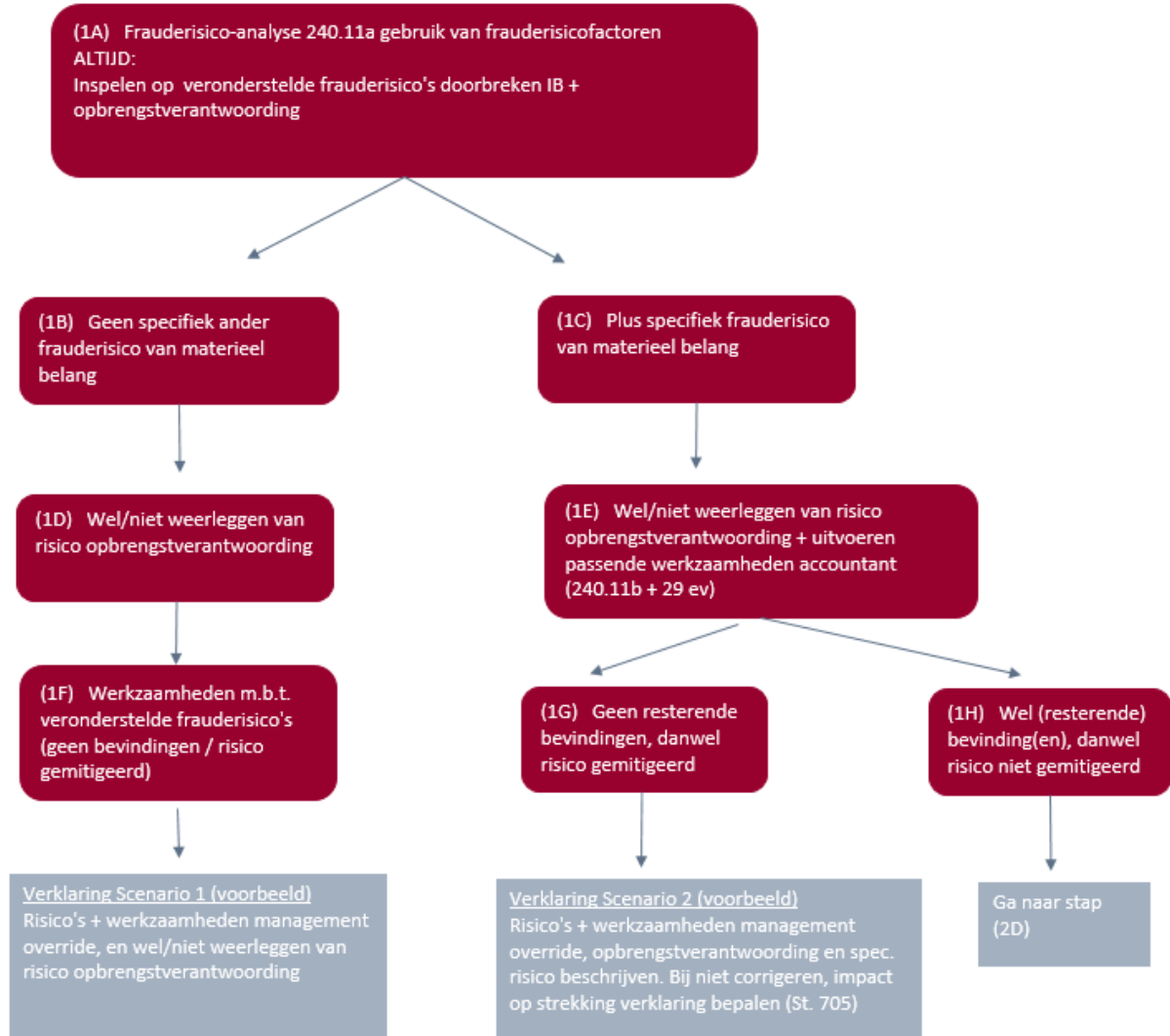
Op basis van onze risicoanalyse [of: werkzaamheden] hebben wij geen andere materiële frauderisico's gesignaleerd.

Wij verwijzen naar pagina X van de toelichting van de jaarrekening en naar pagina Y van het bestuursverslag waarin de directie van ABC B.V. een overzicht heeft opgenomen van hun eigen risico-inschattingen op dit gebied.

CONSULTATIE

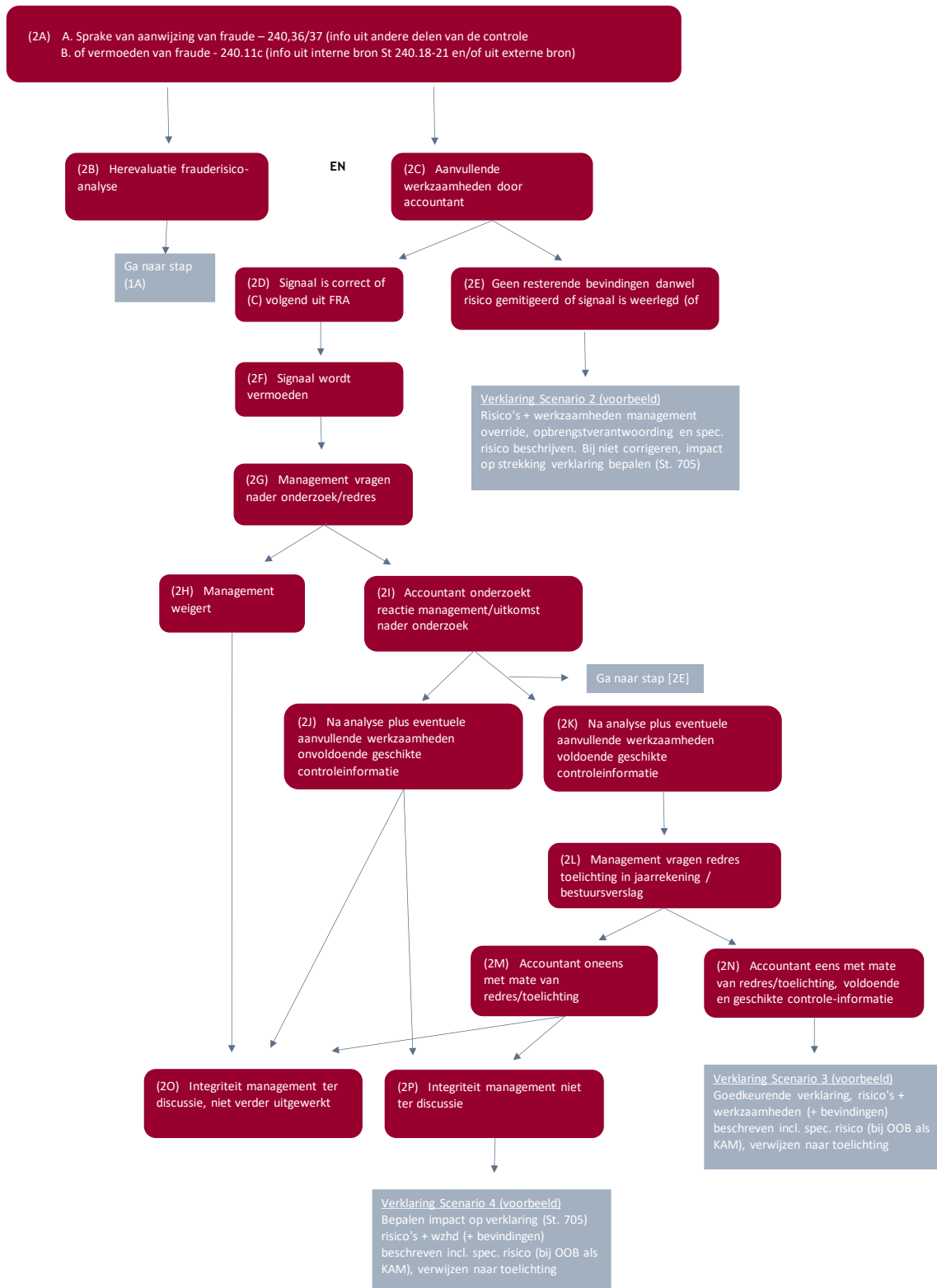
8 Bijlagen visuele stappenplannen op basis van Standaard 240

8.1 Visueel stappenplan rapporteringsscenario's op basis van de frauderisico analyse van de accountant



CON

8.2 Visueel stappenplan rapporteringsscenario's op basis van aanwijzingen of vermoeden van fraude



9 Bijlage wijziging Standaard 700

De aanpassing van Standaard 700 met betrekking tot de rapportering over de aanpak van frauderisico's in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' is hieronder weergegeven:

29B	<p>Bij wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden, dient de accountant in de controleverklaring in een aparte sectie 'Controleaanpak frauderisico's' aan te geven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op frauderisico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang. De beschrijving kan worden geïntegreerd, indien van toepassing, in de sectie kernpunten van de controle.</p> <p>Bovenstaande is niet van toepassing indien:</p> <p>a wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert; of</p> <p>b in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de aangelegenheid openbaar heeft gemaakt.</p> <p>(Zie Par. A41B)</p>	A41B	<p>De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op frauderisico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang tijdens de controle is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle.</p> <p>In overeenstemming met paragraaf 29B kan de accountant het volgende beschrijven:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de frauderisico's die aandacht vereisten bij de controle; • een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten; • een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden; • een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant; • belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid. <p>Of een combinatie van deze elementen.</p> <p>Indien er frauderisico's zijn die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang die van de accountant geen significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle, heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen.</p> <p>Wet- of regelgeving kan openbare toelichting door het management of de accountant verhinderen. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een openbare mededeling wordt gedaan die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd (zoals aangelegenheden die gerelateerd zijn aan het witwassen van geld).</p>
-----	---	------	--

29C	De accountant dient in de inleidende tekst in de secties als bedoeld in paragraaf 29A ¹⁰ en 29B te vermelden dat deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel, en bij het vormen van een oordeel hierover, en de accountant geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden verschaft.	A41C	<p>Het communiceren over continuïteit en fraude in de controleverklaring als bedoeld in paragraaf 29A en 29B gebeurt in de context van de accountant die een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten als geheel en is geen:</p> <ul style="list-style-type: none"> a vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn van het management; b vervanging voor de accountant die een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt wanneer dit vereist is door de omstandigheden van een specifieke controleopdracht overeenkomstig Standaard 705; c vervanging voor het rapporteren overeenkomstig Standaard 570 wanneer er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; of d afzonderlijk oordeel over individuele aangelegenheden.
29D	Bij een oordeelonthouding dient de accountant de secties als bedoeld in paragraaf 29A en 29B niet op te nemen.		

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl