

Aan: Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisaties van Accountants
Adviescollege voor Beroepsreglementering
T.a.v: de heer A. Dieleman RA
Per e-mail: consultaties@nba.nl

Tilburg, 8 juni 2022
Kenmerk: 22-002/Dvo/MvG

Betreft : reactie Consultatiedocument Handreiking Rapporteren in de sectie
'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring'

Geachte heer Dieleman,

Hierbij ontvangt u onze reactie op het Consultatiedocument "Handreiking Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring" (hierna: de Handreiking). Bij onze reactie hebben wij de aangepaste Standaard 700 als uitgangspunt genomen. Voor onze observaties ten aanzien van de destijds voorgestelde aanpassingen in Standaard 700 verwijzen wij korthedshalve naar onze eerdere consultatiereactie d.d. 22 oktober 2021.

Wij vinden het positief dat deze Handreiking wordt uitgebracht. Deze Handreiking zal accountants ondersteunen in het toepassen van de wijzigingen in Standaard 700 voor zover deze betrekking hebben op de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring.

Wij hebben een aantal aandachtspunten waarvoor wij graag uw aandacht vragen. Wij starten onze reactie met deze aandachtspunten waarna wij in het vervolg van onze reactie de vragen uit het consultatiedocument zullen beantwoorden.

1. Aandachtspunten

1.1 Verplichtingen accountant ten opzichte van verantwoordelijkheid van de bestuurders en toezichhouders

Zoals toegelicht in de concept-handreiking dient de entiteit op basis van art. 2:391 lid 1 BW, uitgewerkt in RJ 400.105, 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.

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.

De verplichtingen van de bestuurders en toezichthouders zien derhalve niet toe op het vermelden van frauderisico's indien het bestuur deze risico's niet als voornaamste risico's onderkent. Tegelijkertijd wordt van de accountant verwacht dat deze in de controleverklaring wel expliciet aandacht besteedt aan de wijze waarop is ingespeeld op frauderisico's. Dit kan leiden tot de situatie dat de accountant als controleur van de jaarrekening meer aandacht besteedt aan het aspect frauderisico's dan de opsteller van de jaarrekening zelf. Wij zijn van mening dat hier sprake is van een ongewenste onbalans en dat, in het kader van de bredere ketenverantwoordelijkheid om te komen tot betrouwbare en relevante financiële verslaggeving, meer van de bestuurders en toezichthouders verwacht mag en moet worden. Wij ondersteunen het initiatief van de NBA om te overleggen met andere stakeholders waaronder de RJ, de overheid en de opstellers van jaarrekeningen om de noodzakelijke aanpassingen in de wet- en regelgeving ten aanzien van de vereisten voor jaarrekeningen te realiseren en op deze wijze in te spelen op behoeften van het maatschappelijk verkeer.

1.2 Verantwoordelijkheid van de accountant bij de jaarrekening ten opzichte van de verantwoordelijkheid van de accountant bij het bestuursverslag.

In de Handreiking zijn diverse passages opgenomen waarbij wordt aangegeven dat entiteiten (ook) over frauderisico's kunnen rapporteren in het bestuursverslag. De controleverantwoordelijkheid van de accountant bij de jaarrekening ten opzichte van de verantwoordelijkheid van de accountant bij het bestuursverslag is echter verschillend. Daarbij is de sectie 'controleaanpak frauderisico's' primair onderdeel van het deel van de controleverklaring wat ziet op de jaarrekening en niet op de andere informatie, waaronder het bestuursverslag valt.

Wij verzoeken de NBA om in de Handreiking uit te leggen hoe de accountant in zijn controleverklaring -en dan met name in de sectie 'controleaanpak frauderisico's'- moet omgaan met deze verschillende (controle)verantwoordelijkheden.

Tevens vragen wij de NBA aan te geven hoe accountants kunnen omgaan met de situatie dat het bestuursverslag niet wordt gedeponereerd, maar ten kantore van de vennootschap beschikbaar is.

1.3 Aandachtspunten bij toepassing van de aangepaste Standaard 700 bij een verklaring van oordeelonthouding

In Standaard 700.29D is vermeld dat de sectie 'controle aanpak fraude risico's' niet wordt opgenomen als door de accountant een controleverklaring van oordeelonthouding wordt afgegeven. Wij begrijpen dit uitgangspunt, wat in lijn is met de rest van de Standaarden en het verklaringenstelsel in het algemeen.

Toch 'wringt' het hier ons inziens wel. Immers, ook indien sprake is van een oordeelonthouding kan bij gebruikers van verklaringen behoefte zijn aan inzicht in (de controleaanpak van) frauderisico's. En dat inzicht wordt nu niet geboden. Dit klemmt temeer indien sprake is van aanwijzingen of vermoedens van fraude, die niet altijd als onderdeel van 'de basis voor de oordeelonthouding' zullen worden beschreven.

Het lijkt ons gepast dat deze situatie in de praktijkhandreiking uiteen wordt gezet en dat wordt toegelicht aan de hand van een voorbeeld op welke wijze de accountants hiermee om zouden moeten gaan.

2. Reacties op de vragen uit het consultatiedocument

Hieronder vindt u per onderdeel van het consultatiedocument onze reacties op de vragen uit dit consultatiedocument.

2.1 Is de (verkorte) toelichting van Standaard 240 als achtergrondinformatie voor u voldoende (hoofdstuk 4)?

Wij vinden de verkorte toelichting van Standaard 240 voldoende behoudens de bij onderdeel 1 van deze reactie vermelde aandachtspunten.

2.2 Zijn de verschillende scenario's (hoofdstuk 5) voldoende duidelijk en in de praktijk hanteerbaar?

De verschillende scenario's zijn in de praktijk voldoende hanteerbaar, hoewel er altijd interpretatieverschillen en/of grijze gebieden kunnen blijven bestaan. De strekking van de verschillende scenario's biedt voldoende handvatten aan de accountant om een keuze te kunnen maken.

2.3 Voorziet u problemen met het beginsel van vertrouwelijkheid (hoofdstuk 6)?

In de concept praktijkhandreiking is op pagina 18 de volgende tekst opgenomen: *'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.'*

Wij vinden deze alinea onvoldoende concreet en verzoeken om verduidelijking hiervan aan de hand van een voorbeeld in de finale versie van de praktijkhandreiking. Onduidelijk is waar deze alinea op toeziet en wat voor soort risico's de onderneming niet als voornaamste risico's van de entiteit ziet maar de accountant (blijkbaar) wel.

Bijvoorbeeld: indien het gaat over het risico voor doorbreken van de interne beheersing door het management of geconstateerde leemtes ten aanzien van de betalingsorganisatie dan komt het vaak voor dat management deze punten niet als voornaamste risico's ziet. Voor ons is onduidelijk op welke wijze enerzijds tegemoet kan worden gekomen aan de verwachtingen van de gebruikers van de controleverklaring, waarbij tegelijkertijd vertrouwelijkheid in acht wordt genomen. Het gebruik van standaardteksten heeft voor de

gebruiker geen toegevoegde waarde, terwijl de entiteit mogelijk niet wil dat de accountant uitweidt over de specifieke situatie. Verdere toelichting en voorbeelden (in hoofdstuk 7) omtrent deze veel voorkomende situatie zijn gewenst.

Tot slot willen wij vermelden dat de hierboven geciteerde passage (van pagina 18) betrekking heeft op *frauderisico's* en derhalve opname in hoofdstuk 6.1 passender zou zijn dan in hoofdstuk 6.1.

*2.4 Zijn de voorbeeldtekst behulpzaam - rekening houdend met het feit dat wij beogen te voorkomen dat boilerplate-teksten worden gebruikt - zodat iedere sectie Controle-aanpak *frauderisico's* cliënt- en opdracht specifiek wordt gemaakt?*

De voorbeeldteksten zijn zeker behulpzaam omdat hiermee een verdere duiding gegeven wordt aan de omvang van de toelichting inzake de geïdentificeerde *frauderisico's* en de hiermee samenhangende controlewerkzaamheden en observaties. Tegelijkertijd hebben wij enkele opmerkingen bij de voorbeeldteksten die wij hieronder graag delen:

- In de toelichting inzake de controleaanpak wordt gesproken over 'een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden'. Voor ons is onvoldoende duidelijk wat wordt bedoeld met de term 'een indicatie'. Is dit niet gelijk aan de uitkomst van de verrichte werkzaamheden? Een verdere verduidelijking danwel wijziging achten wij noodzakelijk om dit aspect goed te kunnen toepassen in de praktijk. Daarnaast vragen wij ons af hoe de huidige gebruikte bewoordingen zoals bijvoorbeeld gebruikt in voorbeeld 1 (*Onze werkzaamheden hebben niet geleid tot specifieke aanwijzingen voor fraude of vermoedens van fraude*) zich verhouden tot het feit dat de accountant geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden verschaft? De gebruikte bewoordingen wekken deze indruk namelijk wel.
- In de concept praktijkhandreiking wordt een verscheidenheid aan terminologie gebruikt ((een indicatie van de) uitkomsten/ observaties/ bevindingen/ waarnemingen) waarbij waarschijnlijk hetzelfde bedoeld wordt. Wij bevelen aan eenduidigheid te hanteren in de terminologie in de praktijkhandreiking, inclusief de hierin op te nemen voorbeelden.
- De voorbeeldteksten zijn opgenomen ter illustratie. Om deze voorbeelden beter af te bakenen van de inhoudelijke tekst van de praktijkhandreiking adviseren wij om de voorbeelden op te nemen in een bijlage.

Ten aanzien van de verschillende voorbeelden delen wij graag de volgende observaties:

Voorbeeld 1:

Het eerste voorbeeld in de praktijkhandreiking, waarbij de verschillende productielijnen worden benoemd inclusief de toelichting van een afname van de vraag naar product A, is wel heel specifiek waarbij dit, rekening houdend met het aspect van geheimhouding, alleen zo toegelicht kan worden indien dit aspect ook in de jaarrekening of bestuursverslag zelf benoemd wordt. In dat geval is een (explicietere) verwijzing naar de betreffende toelichting, waarin de afname van product A wordt beschreven, op zijn plaats.

Voorbeeld 4:

Dit voorbeeld maakt voor de gebruiker van de jaarrekening goed duidelijk welke omvangrijke werkzaamheden komen kijken bij een vermoeden van fraude. Ten aanzien van bijgaande passage (*Wij hebben vastgesteld dat de gevolgen van de fraude correct zijn verwerkt in de jaarrekening*) merken wij op, zoals eerder in de concept-praktijkhandreiking beschreven, dat de accountant niet juridisch in staat is om vast te stellen dat er sprake is van fraude. Wij bevelen aan het voorbeeld aan te passen.

2.5 Zijn de stappenplannen (hoofdstuk 8) behulpzaam om te komen tot de sectie 'Controleaanpak frauderisico's'?

Wij vinden de stappenplannen behulpzaam.

2.6 Heeft u nog andere adviezen voor ons met betrekking tot de Handreiking?

Een praktijk handreiking heeft geen bindend karakter en bevat geen dwingende bepalingen. In de NBA handreiking zijn ook 'NBA aanbevelingen' opgenomen. Onduidelijk is wat de status hiervan is. Betreffen dit 'best practices' oftewel minimum verwachtingen van de NBA ten aanzien van de invulling van de handreiking? Wij verzoeken om dit te verduidelijken.

Met vriendelijke groet,

BDO Audit en Assurance,
namens deze

w.g.

P.M. Belfroid RA
Lid MT Audit & Assurance

w.g.

D.W.S. van Onzenoort RA
Hoofd Bureau Vaktechniek Accountancy