

Dit document maakt gebruik van bladwijzers.

CONSULTATIE VERSIE

Consultatiedocument  
**Verplichte rapportering over fraude en continuïteit  
in de controleverklaring**

13 september 2021

Consultatieperiode loopt tot 25 oktober 2021

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

The logo of the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) consists of a thick black horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, sans-serif font.

## Verplichte rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaring

### Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Tekstvoorstellen aanpassing controlestandaarden</b>	<b>4</b>
2.1	Aanpassingen in Standaard 700	4
2.2	Aanpassingen in de Standaarden 800 en 805	6
<b>3</b>	<b>Ingangsdata</b>	<b>7</b>
<b>4</b>	<b>Algemene uitgangspunten bij de wijzigingsvoorstellen</b>	<b>7</b>
4.1	Reikwijdte	7
4.2	'Principle-based' bepalingen	7
4.3	Algemene verantwoordelijkheden van het management en de accountant ten aanzien van fraude en continuïteit	8
<b>5</b>	<b>Fraude</b>	<b>9</b>
5.1	Reikwijdte	9
5.2	Vertrouwelijkheid/geheimhouding	9
<b>6</b>	<b>Continuïteit</b>	<b>10</b>
<b>7</b>	<b>Reacties</b>	<b>10</b>

## 1 Inleiding

De NBA heeft in een brief op 23 september 2020 [als hyperlink opnemen [Standaard NBA Brief \(accountancyvanmorgen.nl\)](#)] de Vaste commissie voor Financiën in de Tweede Kamer geïnformeerd over het voornemen om verplicht te rapporteren over fraude en continuïteit in de controleverklaring.

De verplichting om te rapporteren over fraude en continuïteit in de controleverklaring leidt tot aanpassingen in de NV COS. Door het bestuur worden aanpassingen in de NV COS voorgesteld die in dit consultatiedocument aan u worden voorgelegd voor commentaar. Ondanks dat de timing verschilt, zijn de rapportageverplichtingen met betrekking tot beide onderwerpen tegelijkertijd uitgewerkt. Alleen de ingangsdata verschillen (zie hoofdstuk 3).

De door het bestuur voorgestelde aanpassingen in de NV COS zijn een onderdeel van een veel bredere agenda samen met de Stuurgroep Publiek Belang op het gebied van fraude en continuïteit. Op dit moment lopen er pilots om te experimenteren met het rapporteren over fraude en continuïteit in de controleverklaring. Hierbij zijn ter illustratie ook voorbeeldteksten gepubliceerd<sup>1</sup>. De onder de Stuurgroep geformeerde werkgroepen Fraude en Continuïteit zullen de praktijk ook verder helpen bij de implementatie van de verplichte rapportering. Vanzelfsprekend worden de door de NBA finaal te publiceren voorbeeldteksten herijkt op basis van de definitieve Standaarden na consultatie.

---

<sup>1</sup> De voorbeeldteksten zijn te raadplegen op [Toelichting bij pilot 'rapporteren over fraude in de controleverklaring'](#) (accountant.nl) en [Voorbeeldteksten pilot 'rapporteren over continuïteit in de controleverklaring'](#) (nba.nl).

## 2 Tekstvoorstellen aanpassing controlestandaarden

### 2.1 Aanpassingen in Standaard 700

In aanvulling op paragraaf 29 zijn in de paragrafen 29A en 29AA de aanvullende Nederlandse vereisten inzake materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole opgenomen. Dit onderdeel wordt als volgt uitgebreid met de specifiek Nederlandse verplichtingen met betrekking tot rapportering over fraude en continuïteit.

De bestaande kopjes *Continuïteit* (boven paragraaf 29) en *Materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle* (boven paragraaf 29A) worden gewijzigd in *Continuïteit, fraude, materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle* (boven paragraaf 29)

De volgende paragrafen worden toegevoegd.

<p>29A</p>	<p><i>[Deze vereiste treedt in werking voor verslagjaar 2022; eerdere toepassing wordt aanbevolen]</i></p> <p><i>De accountant dient in de controleverklaring in een aparte sectie 'Controle-aanpak continuïteit' aan te geven op welke wijze de accountant op continuïteitsrisico's tijdens de controle heeft ingespeeld. De beschrijving kan worden geïntegreerd, indien van toepassing, in:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- de rapportageverplichtingen overeenkomstig Standaard 570;</li> <li>- de sectie kernpunten van de controle;</li> <li>- een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden. (Zie Par. A41A)</li> </ul>	<p>A41A</p>	<p><i>De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op continuïteitsrisico's 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 29A omschrijft de accountant het volgende:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• aspecten van het inspelen op continuïteitsrisico's of de aanpak van de accountant die het meest relevant waren voor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang;</li> <li>• een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden.</li> </ul> <p><i>Aanvullend kan de accountant het volgende toevoegen:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant; en/of</li> <li>• belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.</li> </ul>
<p>29B</p>	<p><i>[Deze vereiste treedt voor niet-oob's in werking voor verslagjaar 2022; eerdere toepassing wordt aanbevolen; voor organisaties van openbaar belang treedt deze vereiste in werking voor verslagjaar 2021]</i></p> <p><i>De accountant dient in de controleverklaring in een aparte sectie 'Controleaanpak frauderisico's' aan te geven op welke wijze de accountant op frauderisico's tijdens de controle heeft ingespeeld. De beschrijving kan worden geïntegreerd, indien van toepassing, in:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- de sectie kernpunten van de controle;</li> </ul>	<p>A41B</p>	<p><i>De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op frauderisico's 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 omschrijft de accountant het volgende:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• aspecten van het inspelen op frauderisico's of de aanpak van de accountant die het meest relevant waren voor het ingeschatte risico</li> </ul>

	<p>- een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden. (Zie Par. A41B)</p> <p>Bovenstaande is niet van toepassing indien:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert; of</li> <li>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.</li> </ol>	<p>op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden.</li> </ul> <p>Aanvullend kan de accountant het volgende toevoegen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant; en/of</li> <li>• belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.</li> </ul> <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	<p>[Toegevoegd wordt een nieuwe paragraaf 29C, naar analogie van Standaard 701.4.]</p> <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> <ol style="list-style-type: none"> <li>a vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn van het management;</li> <li>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;</li> <li>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 gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; of</li> <li>d afzonderlijk oordeel over individuele aangelegenheden.</li> </ol>	

29D	[Toegevoegd wordt een nieuwe paragraaf 29D] <i>Bij een oordeelonthouding dient de accountant de secties als bedoeld in paragraaf 29A en 29B niet op te nemen. -</i>		
-----	--	--	--

De huidige paragrafen 29A (materialiteit) en 29AA (reikwijdte van de groepscontrole) worden gewijzigd in 29E en 29F. De bestaande paragrafen A41A en A41AA worden gewijzigd in A41C respectievelijk A41D.

## 2.2 Aanpassingen in de Standaarden 800 en 805

Aan de paragrafen 800.11 en 805.11 wordt toegevoegd: *Het communiceren over continuïteit en fraude in de controleverklaring als bedoeld in paragraaf 700.29A en 700.29B is niet voorgeschreven.*

CONSULTATIEVERSIE

### 3 Ingangsdata

Het bestuur heeft onder meer in overleg met belanghebbenden de volgende fasering afgesproken:

- verplichte rapportering over fraude voor OOB's met ingang van verslagjaar 2021;
- verplichte rapportering over fraude voor niet-OOB's met ingang van verslagjaar 2022;
- verplichte rapportering over continuïteit voor zowel OOB's als niet-OOB's met ingang van verslagjaar 2022.

Consultatievragen:

1. Heeft u opmerkingen bij de voorgestelde ingangsdata?
2. Bent u van mening dat voor andere beursgenoteerde ondernemingen (niet-oob's) de verplichte rapportering over fraude ook al over verslagjaar 2021 zou moeten gelden?

### 4 Algemene uitgangspunten bij de wijzigingsvoorstellen

#### 4.1 Reikwijdte

De NBA heeft toegezegd dat accountants op korte termijn worden verplicht om in hun controleverklaring te allen tijde aan te geven welke werkzaamheden er zijn verricht ten aanzien van fraude en continuïteit en de eventuele bevindingen, zie de opgenomen brief in de Inleiding.

Door de voorgestelde aanpassingen in Standaard 700 is de verplichte rapportering in de controleverklaring bij *alle* organisaties van kracht, dus voor OOB's, wettelijke én alle niet-wettelijke controles.

De verplichte rapportering geldt niet voor controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden of controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht. Omdat de Standaarden 800 en 805 verwijzen naar onder meer Standaard 700, zal in beide Standaarden een uitzondering worden opgenomen.

Consultatievraag:

3. Hoe beoordeelt u de gekozen reikwijdte?
4. Bent u het eens met de verplichte rapportering voor niet-wettelijke controles?

#### 4.2 'Principle-based' bepalingen

Wij hebben ervoor gekozen om de vereisten om te rapporteren over fraude en continuïteit *principle-based* op te schrijven: de accountant dient te beschrijven op welke wijze de accountant op het relevante risico tijdens de controle heeft ingespeeld.

In de toelichtende A paragrafen is opgenomen dat de accountant ten minste omschrijft:

- aspecten van het inspelen op risico's of de aanpak van de accountant die het meest relevant waren voor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang;
- een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden.

Het is derhalve niet de bedoeling dat *alle* in de controle onderkende risico's op het gebied van fraude en continuïteit moeten worden benoemd. Het gaat om de meest significante risico's. Indien de accountant geen significante risico's heeft onderkend, dan wordt dit is de desbetreffende secties als zodanig toegelicht.

Naast een beschrijving van de significante risico's en een reactie van de accountant daarop in de controle-aanpak kan de accountant eventuele bevindingen opnemen in de vorm van een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden en/of belangrijke waarnemingen. Het spreekt voor zich dat de relevantie van het opnemen van bevindingen toeneemt naarmate de observaties voor belanghebbenden onmisbaar zijn voor het inzicht in de controlewerkzaamheden.

In beginsel is voorgeschreven dat de vereiste beschrijvingen in de controleverklaring in een aparte sectie (fraude resp. continuïteit) worden opgenomen.

Indien fraude en/of continuïteit als kernpunt van de controle is bepaald (bij gebruikmaking van de uitgebreide controleverklaring), respectievelijk als paragraaf ter benadrukking is opgenomen, dan mag naar keuze de beschrijving in de desbetreffende onderdelen worden opgenomen. Hoewel niet voorgeschreven ligt het bij gebruikmaking van de uitgebreide controleverklaring voor de hand de sectie kernpunten van de controle op te nemen vóór de afzonderlijke secties fraude en continuïteit. De kernpunten van de controle betreffen immers de aangelegenheden die het meest significant waren bij de controle.

Consultatievragen:

5. Hoe beoordeelt u de aanpassingen in Standaard 700? Heeft u hierbij specifieke opmerkingen?
6. Bent u het met de geboden keuzevrijheid eens om de vereiste toelichtingen ofwel op te nemen in de aparte secties Fraude en Continuïteit, ofwel, indien van toepassing, in de verplichte rapportering overeenkomstig Standaard 570, de sectie kernpunten van de controle respectievelijk de paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden?
7. Bent u het eens dat indien de accountant geen significante risico's heeft onderkend, dit in de desbetreffende secties als zodanig moet worden toegelicht?
8. Het benoemen van opmerkingen/bevindingen/observaties is in de tekstvoorstellen niet verplicht voorgeschreven. Bent u van mening dat het melden van belangrijke opmerkingen/bevindingen/observaties, indien relevant, als vereiste in de Standaard moet worden opgenomen?
9. Bent u het eens dat bij een oordeelonthouding de accountant de secties fraude en continuïteit niet dient op te nemen (paragraaf 29D)?

#### **4.3 Algemene verantwoordelijkheden van het management en de accountant ten aanzien van fraude en continuïteit**

Standaard 700 stelt eisen aan de opneming in de controleverklaring van een aantal specifieke verantwoordelijkheden ten aanzien van fraude en continuïteit onder de voorgeschreven secties *Verantwoordelijkheden van het management* en *Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten*, waaronder het concluderen over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management.

Wij kunnen ons voorstellen dat de hieronder opgenomen verantwoordelijkheden ten aanzien van fraude en continuïteit gecombineerd kunnen worden met de in de secties Fraude en Continuïteit op te nemen beschrijving. Echter, om zoveel mogelijk aansluiting te houden met de internationale controlestandaarden, alsmede om de in Standaard 700.41c gegeven optie van (een eenduidige) verwijzing naar de NBA-website te handhaven, zijn hierin geen wijzigingen voorgesteld.

Consultatievraag:

10. Kunt u zich hierin vinden of bent u van mening dat een keuzevrijheid moet worden ingebouwd ten aanzien van de secties waarin de algemene verantwoordelijkheden van management en accountant kunnen worden opgenomen?



## 5 Fraude

### 5.1 Reikwijdte

Wij hebben in het tekstvoorstel de verplichte rapportering beperkt tot fraude (Standaard 240). Derhalve omvat de verplichting niet de rapportering over het risico van niet-naleving van wet- en regelgeving (Standaard 250). Vanzelfsprekend kan de accountant hier op vrijwillige basis over rapporteren.

Consultatievragen:

11. Bent u het eens met de gekozen reikwijdte?
12. Vindt u dat de verplichte rapportering tevens het risico van niet-naleving van wet- en regelgeving (Standaard 250) moet omvatten?
13. Zijn de aanpassingen in deze Standaard met betrekking tot de rapportering over fraude toepasbaar in uw omgeving? Zo niet, dan graag motiveren en indien mogelijk voorstellen voor aanpassing/verbetering toevoegen.

### 5.2 Vertrouwelijkheid/geheimhouding

Het kan voorkomen dat de accountant fraude detecteert, bijvoorbeeld managementfraude, die heel gevoelig ligt. Indien (andere) wet- of regelgeving rapportering over specifieke fraudezaken verhindert, kan de accountant dit vanzelfsprekend niet beschrijven. Daarnaast is opgenomen dat in uitzonderlijke gevallen de aangelegenheid niet gecommuniceerd wordt in de controleverklaring indien redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer.

Anders ligt het waarbij dit verbod niet aan de orde is. Wat de situatie complex maakt is dat de onderneming niet altijd verplicht is over fraude(risico's) te rapporteren, omdat dit element in het verslaggevingskader veelal ontbreekt. Omdat de accountant in beginsel geen verschafter is van nieuwe informatie (die de organisatie zelf niet geeft), komt de vraag op of de accountant met de beschrijving de vertrouwelijkheid/geheimhouding schendt. De accountant verstrekt uitsluitend informatie over de werkzaamheden en eventuele bevindingen en er wordt geen informatie over de cliënt verstrekt, zodat schending van geheimhouding niet aan de orde is.

Consultatievraag:

14. Bent u het eens met bovenstaande analyse?

## 6 Continuïteit

Standaard 570 *Continuïteit* regelt de verplichte toelichting indien sprake is van een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit/gerede twijfel. Bij gerede twijfel zal de accountant een verplichte sectie materiële onzekerheid omtrent de continuïteit opnemen in de verklaring waarbij de accountant verwijst naar de onzekerheid, zoals uiteengezet in de jaarrekening.

Daarnaast zal bij een 'close-call' situatie, dan wel een situatie waarin de schattingen van het management bijvoorbeeld ten aanzien van de impact van de coronapandemie onzekerder zijn, veelal een (onverplichte) paragraaf ter benadrukking worden opgenomen op basis van Standaard 706.

Een verschil met fraude is dat het verslaggevingskader verplicht om een adequate toelichting te geven op belangrijke oordelen, schattingen en veronderstellingen. Vandaar dat het bij fraude geconstateerde issue van vertrouwelijkheid/geheimhouding zich hier minder snel zal voordoen.

Consultatievraag:

15. Zijn de aanpassingen in deze Standaard met betrekking tot de rapportering over continuïteit toepasbaar in uw omgeving? Zo niet, dan graag motiveren en indien mogelijk voorstellen voor aanpassing/verbetering toevoegen.

## 7 Reacties

Uw reactie zien wij graag uiterlijk 25 oktober 2021 tegemoet. Dit kan zowel in algemene zin als door antwoord te geven op de specifieke consultatievragen. Mail uw reactie svp naar [consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl](mailto:consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl).

Voor de verwerking vragen wij u een kopie van de reactie in Word mee te zenden. De NBA vindt het belangrijk om transparant te zijn over de reacties die zij krijgt met betrekking tot voorgestelde regelgeving en toelichtingen daarop. Alle reacties worden daarom openbaar gemaakt, tenzij u bij de indiening expliciet aangeeft dat u hier geen prijs op stelt.

CONSULTATIE VERSIE

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



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