

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

**NBA-handreiking 1150**

# **Rapporteren in de sectie ‘Controleaanpak frauderisico’s’ in de controleverklaring**

14 oktober 2022

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.

## NBA-handreiking 1150 Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring

NBA-handreiking 1150	<b>Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring</b>
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:	14 oktober 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. De NBA-aanbevelingen in deze handreiking geven een voorkeur van uitwerking weer in de situatie dat er meerdere opties zijn.

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

### Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>4</b>
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
<b>2</b>	<b>Doelstelling handreiking</b>	<b>6</b>
<b>3</b>	<b>Verantwoordelijkheden</b>	<b>7</b>
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
<b>4</b>	<b>Hoe gaat de accountant invulling geven aan rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's'?</b>	<b>10</b>
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
<b>5</b>	<b>Rapporteringsscenario's</b>	<b>14</b>
<b>6</b>	<b>Vertrouwelijkheid</b>	<b>17</b>
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
<b>7</b>	<b>Sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring</b>	<b>20</b>
7.1	Standaardtekst in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' van de controleverklaring	20
7.2	Voorbeeldteksten sectie 'Controleaanpak frauderisico's'	20
<b>8</b>	<b>Bijlagen visuele stappenplannen op basis van Standaard 240</b>	<b>21</b>
8.1	Visueel stappenplan rapporteringsscenario's op basis van de frauderisico analyse van de accountant	21
8.2	Visueel stappenplan rapporteringsscenario's op basis van aanwijzingen of vermoeden van fraude	22
<b>9</b>	<b>Bijlage wijziging Standaard 700</b>	<b>23</b>

## 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 doeleinden<sup>1</sup>, voortaan een sectie 'Controleaanpak frauderisico's' op te nemen.<sup>2</sup> 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.

Voor boekjaren die eindigen na 15 december 2022 is de wijziging van Standaard 700 van toepassing op controleverklaringen van alle wettelijke controles. 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 cliëntspecifiek 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 ook voor kiezen om te beschrijven op basis waarvan het frauderisico rondom opbrengstverantwoording is weerlegd.

---

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

<sup>2</sup> 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, waar mogelijk, 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 en belangrijke waarnemingen van eventuele aangelegenheden naar aanleiding van de uitvoering van de controle. In alle gevallen maakt de accountant deze beschrijving zover mogelijk cliëntspecifiek. Tot slot kan de accountant -indien van toepassing- in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' opschrijven dat er geen indicaties van fraude zijn geconstateerd.

## 2 Doelstelling NBA-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 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 kan verhinderen (Standaard [700.A41B](#)). [Zie hiervoor hoofdstuk 6.](#)

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

In [hoofdstuk 7](#) is de inhoud van de controleverklaring uitgewerkt. Tevens bevat [hoofdstuk 7](#) een hyperlink naar voorbeeldverklaringen met de sectie 'Controleaanpak frauderisico's'. 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.

De accountant bespreekt tijdig het proces rondom het rapporteren van de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' met de cliënt<sup>3</sup>. Om cliënten tijdig te informeren en om nu alvast het gesprek met de klant aan te kunnen gaan, legt de NBA in een [brochure](#) het hoe en waarom uit van deze wijziging. Het is tevens belangrijk dat de accountant tijdig het gesprek aan gaat met de met governance belaste personen.

#### 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 cruciaal dat het management alles er aan doet om personen te 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 400.10524 besteedt een entiteit in haar bestuursverslag aandacht 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 geeft een beschrijving op hoofdlijnen 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 gaat na 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.

<sup>3</sup> Op basis van Standaard 210, paragraaf 10.

<sup>4</sup> 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.

### 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 waar mogelijk naar de specifieke risico's in de risicoparagraaf, in plaats van enkel te verwijzen naar de risicoparagraaf.

Het verwijzen naar het bestuursverslag in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' geeft geen andere of aanvullende verantwoordelijkheden voor de accountant met betrekking tot het bestuursverslag. Deze verantwoordelijkheid komt er in hoofdlijnen op neer dat de accountant het bestuursverslag leest en nagaat of er zaken in staan die materieel afwijken van de kennis van de accountant, voor zover de accountant kennis heeft van de informatie over het bestuursverslag. Het ontbreken van relevante informatie in het bestuursverslag kan in specifieke omstandigheden invloed hebben op het oordeel van de accountant. Zie hiervoor paragraaf [3.3](#), [4.4](#) en [6.1](#) van deze handreiking.

### 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).

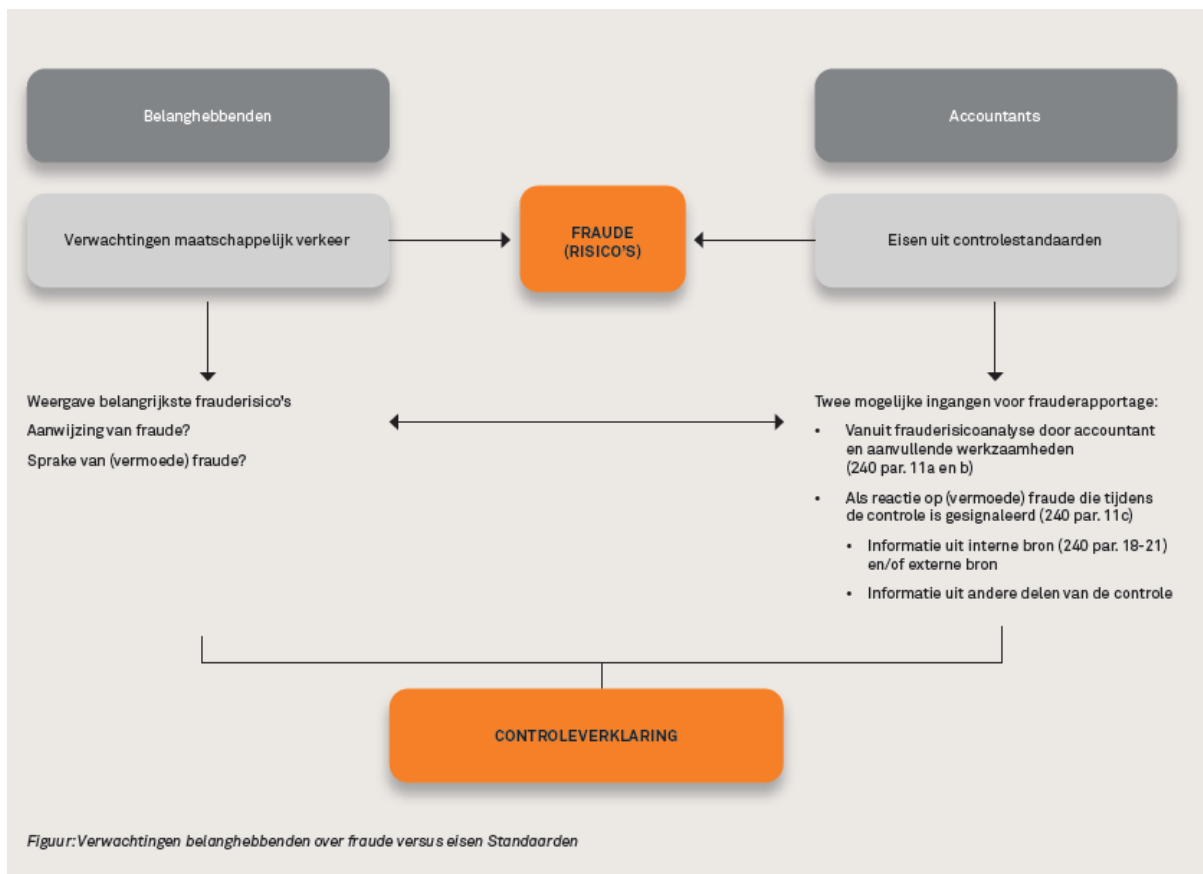
In dit kader heeft de accountant volgens Standaard 240.11 de doelstelling om:

- a risico's op een materiële afwijking in de financiële verantwoording als gevolg van fraude te identificeren en in te schatten;
- b op passende wijze hierop in te spelen en voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's te verkrijgen; en
- c 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, evalueert de accountant op grond van Standaard 315.23 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-inschattings- 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 waarnemingen van aangelegenheden in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring. In hoofdstuk 4.4 is deze situatie verder uitgewerkt.

In de hiernavolgende 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.





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 aanwijzingen of vermoedens 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, alsmede de waarnemingen met betrekking tot frauderisico's. In Standaard 240 is de rol van de accountant ten aanzien van het identificeren en opvolging geven aan frauderisico's, aanwijzingen en vermoedens van fraude beschreven. Door toepassing van de controlestandaarden komt de accountant tegemoet aan de verwachtingen van de gebruikers van de jaarrekening.

In de handreiking wordt bedoeld met 'een aanwijzing van fraude' informatie die is verkregen en wijst op het mogelijke bestaan van fraude. Deze informatie kan zijn verkregen vanuit de entiteit, een geconstateerde afwijking of anderszins. Naar aanleiding van een aanwijzing stelt Standaard 240 paragraaf 3 dat de accountant kan vermoeden of, in zeldzame gevallen, kan identificeren dat fraude heeft plaatsgevonden, maar stelt veelal niet juridisch vast of er al dan niet echt fraude heeft plaatsgevonden. Dat betekent dat een accountant enkel kan concluderen op basis van werkzaamheden (n.a.v. een aanwijzing) dat er sprake is van een vermoeden van fraude.

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

## 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 aanwijzingen en vermoedens 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. voert 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.

Op basis van Standaard 240 paragraaf 27 gaat de accountant bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, uit van de veronderstelling dat er bij de opbrengstverantwoording frauderisico's bestaan. De accountant beoordeelt in dat kader welke soorten opbrengsten, opbrengsttransacties of beweringen aanleiding geven tot deze frauderisico's. 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 (frauderisicofactoren) aan de orde zijn die ertoe leiden dat de accountant 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 dan kan het zijn dat er géén significante aandacht aan is besteed gedurende de controle.

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

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 ten minste 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.

De frauderisico's op een materiële afwijking die de accountant op basis van Standaard 240 en 315 onderkent zijn significante risico's (Standaard 240.28). Hoewel frauderisico's op een materiële afwijking 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 van aangelegenheden 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 tijdens 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 altijd significante risico's zijn en 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 rekeningsaldo, 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 opbrengstverantwoording en het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen kan doorbreken (Standaard 240), afhankelijk van hun aard, wellicht geen significante aandacht van de accountant vragen 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 vereisen 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 op de website van de NBA.

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

Bij de uitvoering van zijn werkzaamheden kan de accountant 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 en Bijlage 3 van Standaard 240). Nadat een accountant een aanwijzing van fraude heeft geconstateerd, zal de accountant aanvullende werkzaamheden uitvoeren om de aard van de mogelijke overtredingen vast te stellen en te bepalen of deze al dan niet materieel zijn. De accountant zal bij een aanwijzing van fraude het management verzoeken om nader onderzoek te doen en als het gaat om een aanwijzing waarbij het management betrokken is zal de accountant de met governance belaste personen vragen nader onderzoek te doen.

Standaard 240 paragraaf 38 stelt dat als de accountant tot de conclusie komt dat, of niet in staat is te concluderen of, de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude, de accountant de gevolgen daarvan voor de controle evalueert.

Standaard 240 paragraaf 3 stelt dat de accountant kan vermoeden (of, in zeldzame gevallen, kan identificeren) dat fraude heeft plaatsgevonden, maar de accountant stelt niet juridisch vast of sprake is van fraude. 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 her-evalueert bij iedere aanwijzing dan wel vermoeden van fraude, de inschatting van de frauderisico's op een afwijking van materieel belang, 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 of specifieke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid, bijvoorbeeld het beschrijven van waarnemingen 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<sup>5</sup>, 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 toelichting<sup>6</sup> 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 meldt dit aan het bestuur en de met governance belaste personen. Indien het management weigert om de voornaamste risico's toe te lichten 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'. Dit kan passend zijn in bijvoorbeeld de situatie dat de cliënt verwickeld is geraakt in een corruptiecasus, waarbij medewerkers verdacht worden van enige betrokkenheid bij omkoping. In zo een situatie is de accountant waakzaam dat de cliënt n.a.v. deze casus het corruptierisico identificeert als een van de voornaamste risico's in het bestuursverslag.

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 evalueert of een beroep op deze uitzondering valide is. De accountant beschrijft nog wel de werkzaamheden ter opvolging van het algemene risico, zonder specifieke waarnemingen van aangelegenheden of informatie over het aangekondigde onderzoek op te nemen. In [hoofdstuk 6.2](#) is de betrouwbaarheid rondom vermoeden van fraude verder uitgewerkt.

---

<sup>5</sup> Onder een materiële toelichting wordt verstaan: een toelichting, indien die afwijkt, met inbegrip van weglatingen, wordt verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of geaggregeerd, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat deze een invloed heeft op de relevante beslissingen die beoogde gebruikers nemen op basis van de informatie over het onderzoeksobject.

<sup>6</sup> 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

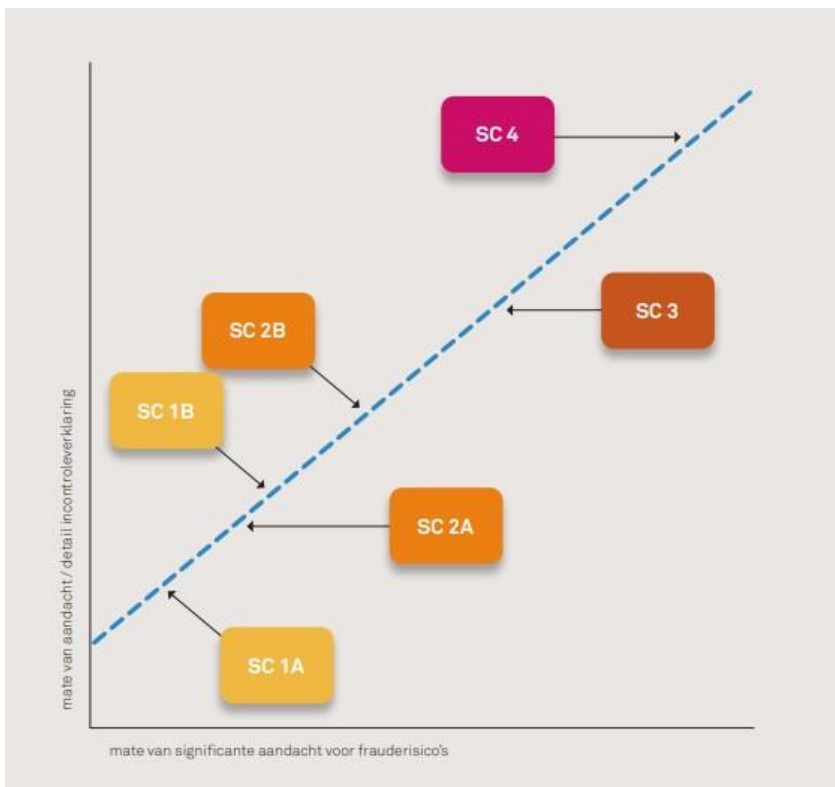
Het rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' leidt tot meer transparantie over de controlewerkzaamheden van de accountant. Het is een redelijke veronderstelling dat, als het over fraude gaat, de aard en diepgang van rapportering in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in zekere mate afhankelijk is van de mate van (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 waarnemingen van eventuele aangelegenheden 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 meer 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 tekortkomingen in de interne beheersing en 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 SC	Wat overweegt de accountant bij onderkende frauderisico's/vermoede fraude	Significante aandacht in de controle	Mate van aandacht in de rapportering <sup>7</sup>
SC 1A	<p>De accountant evalueert altijd de in Standaard 240 veronderstelde frauderisico's:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1 dat management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt (Standaard 240.32); en/of</li> <li>2 het frauderisico ten aanzien van de opbrengstenverantwoording (indien van toepassing) (Standaard 240.27). <ul style="list-style-type: none"> <li>• In het geval dat de accountant het frauderisico ten aanzien van de opbrengstenverantwoording weerlegt (omdat het niet van toepassing is) of als dit frauderisico geen significante aandacht vraagt, kan dit reden zijn voor verkorte rapportering. In dat geval kan de accountant de reden hiervan in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' beschrijven.</li> <li>• In het geval dat 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.</li> </ul> </li> </ol>	ja/nee	Standaard en optie tot verkort
SC 1B	<p>Frauderisico's: zie SCA 1a</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het frauderisico t.a.v. de opbrengstverantwoording is niet weerlegt 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.</li> </ul>	ja	Standaard
SC 2A	<p>Aanvullende frauderisico's op de veronderstelde risico's:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• In het geval dat 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.</li> </ul>	ja/nee	Standaard en optie tot verkort
SC 2B	<p>Aanvullende frauderisico's op de veronderstelde risico's:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• In het geval dat de accountant frauderisico's onderkent, aanvullend op de veronderstelde frauderisico's, dan is daar een reden voor die in de</li> </ul>	ja	<p>Standaard</p> <p>Met verwijzing naar toelichtingen in de financiële overzichten of</p>

	meeste gevallen er toe leidt dat er significante aandacht bij de uitvoering van de controle is.		bestuursverslag van de entiteit
SC 3	<p>Aanwijzing van fraude van materieel belang/(vermoeden van) fraude van materieel belang:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De accountant zal aanvullende werkzaamheden uitvoeren en het management verzoeken om herstel en maatregelen om herhaling te voorkomen.</li> <li>• Er is sprake van adequate redressering door de entiteit en / of de accountant verkrijgt voldoende en geschikte controle-informatie.</li> <li>• De accountant beoordeelt de materiële toelichting in de financiële overzichten en het bestuursverslag en als deze getrouw zijn weergegeven dan versterkt de accountant een goedkeurend oordeel.</li> </ul>	ja	<p>Standaard Met verwijzing naar materiële toelichtingen in de financiële overzichten of bestuursverslag van de entiteit</p>
SC 4	<p>Aanwijzing van fraude van materieel belang / (vermoeden van) fraude van materieel belang:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De accountant zal aanvullende werkzaamheden uitvoeren en het management verzoeken om herstel en maatregelen om herhaling te voorkomen.</li> <li>• Er is geen sprake van adequate redressering door de entiteit en / of de accountant verkrijgt niet voldoende en geschikte controle-informatie.</li> <li>• 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.</li> <li>• 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'</li> <li>• De accountant overweegt of externe melding(en) nodig is/zijn<sup>8</sup>.</li> <li>• Heroverweging klantrelatie bij continuering of heroverwegen en teruggeven van de opdracht zonder het verstrekken van een controleverklaring.</li> </ul>	ja	<p>Standaard <sup>9</sup>  Met verwijzing naar materiële toelichtingen in de financiële overzichten of bestuursverslag van de entiteit</p>

<sup>7</sup> 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).

<sup>8</sup> Bijvoorbeeld op grond van o.a. de Wwft, artikel 26 van de wet toezicht accountantsorganisaties, artikel 7 van verordening (EU) Nr. 537/2014 en NV NOCLAR.

<sup>9</sup> Bij een oordeelonthouding neemt de accountant de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' niet op in de controleverklaring.



## 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 van aangelegenheden inzake frauderisico's, indien van toepassing.

Artikel 2:391 lid 1 BW en de RJ 400.1052 verwachten dat het bestuur de voornaamste risico's toelichten in het bestuursverslag. De accountant ziet hierop toe en stelt op basis van aangelegenheden vast of deze aangelegenheden tot uiting dienen te komen in de voornaamste risico's van het bestuursverslag. De toelichting in het jaarverslag over de voornaamste risico's 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 ziet er op toe dat het management rapporteert over de voornaamste frauderisico's en het fraudemanagement van de entiteit. De accountant 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 705.23c.

### 6.2 Afweging door de accountant in het kader van vertrouwelijkheid bij rapporteren van waarnemingen 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 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 belangrijke waarnemingen van aangelegenheden 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. 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.
- In het geval dat de accountant concludeert dat er een ongecorrigeerde afwijking van materieel belang in de andere informatie is, dan neemt de accountant een vermelding op die de ongecorrigeerde afwijking van materieel belang in de andere informatie beschrijft.
- In de zeldzame situatie dat de accountant van mening is dat een afwijking van materieel belang in de andere informatie leidt tot een afwijkend oordeel, rapporteert de accountant 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 deze situatie 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 heroverweegt tevens de cliëntrelatie in dit geval.

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.

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.

De aard en omvang van deze belemmering is afhankelijk van cliëntspecifieke omstandigheden. Het kan bijvoorbeeld gaan om signalen van fraude die direct herleidbaar zijn tot bepaalde personen, maar de fraude is nog niet 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.

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 beschrijving 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.

## 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 waarnemingen 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.*

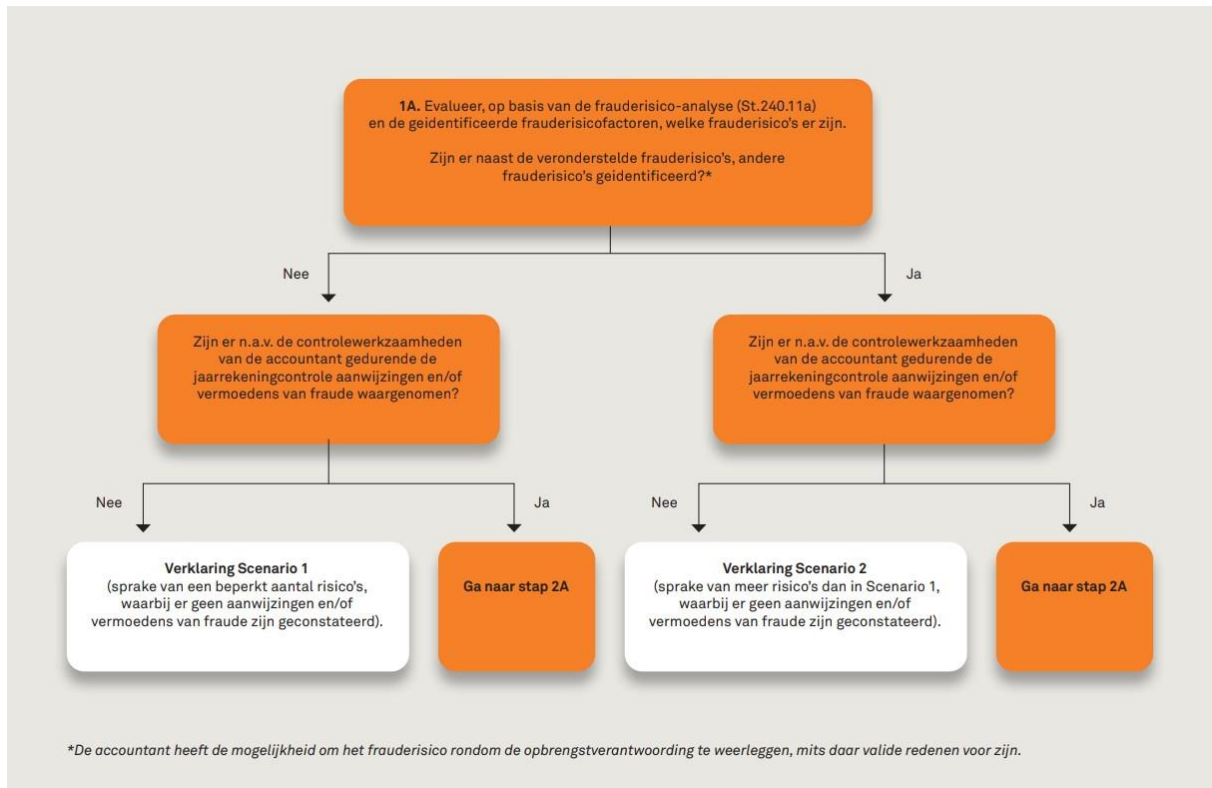
*Of een combinatie van deze elementen.*

### 7.2 Voorbeeldteksten sectie 'Controleaanpak frauderisico's'

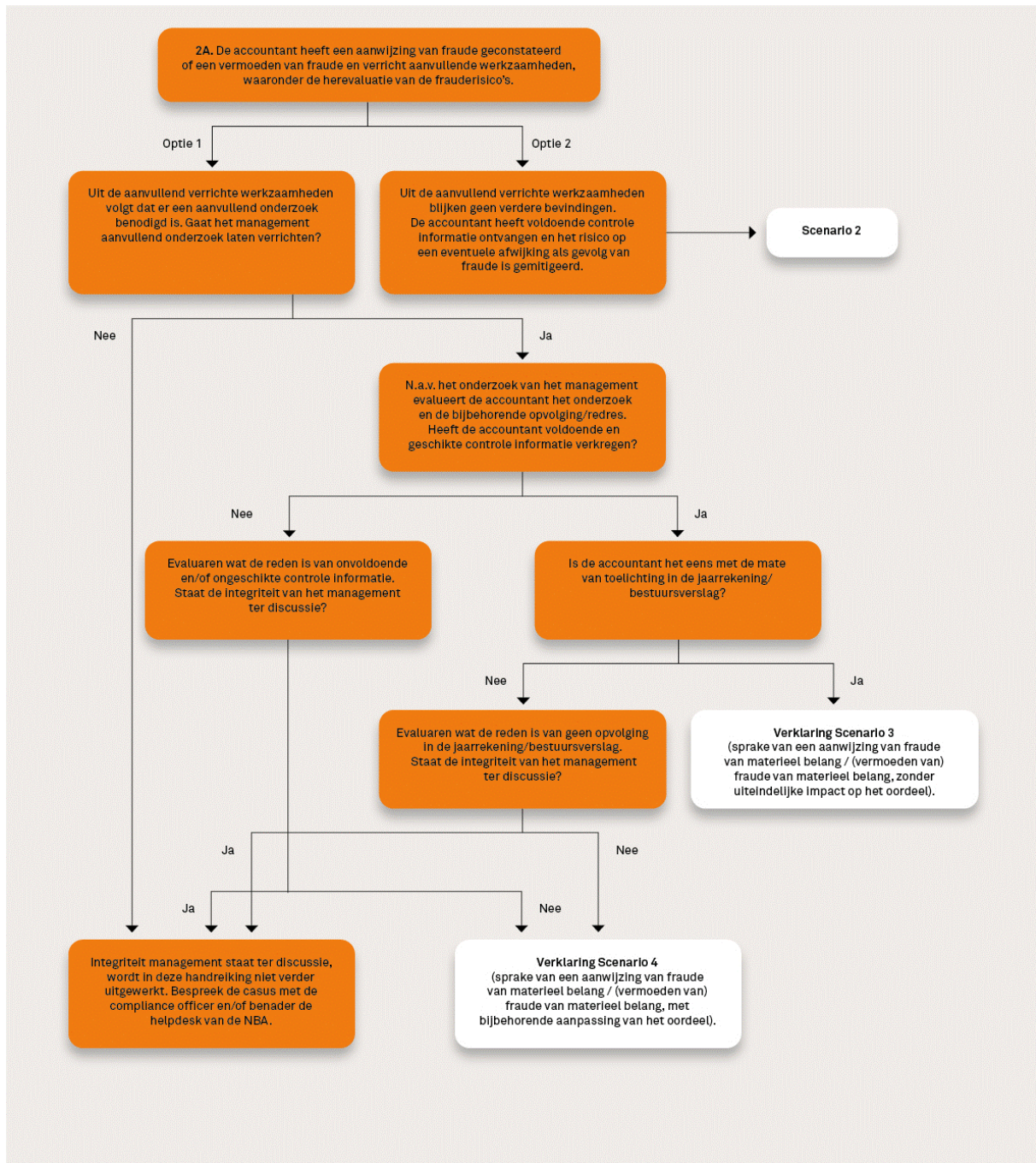
Momenteel legt de NBA de laatste hand aan de voorbeelden die als inspiratie kunnen dienen bij het beschrijven van de controleaanpak in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's'. Zodra deze gepubliceerd zijn, worden ze toegevoegd op de themapagina Fraude, onder Tools.

## 8 Bijlagen visuele stappenplannen op basis van Standaard 240

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



## 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. <a href="#">A41B</a>)</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"> <li>• de frauderisico's die aandacht vereisten bij de controle;</li> <li>• een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;</li> <li>• een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;</li> <li>• een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;</li> <li>• belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.</li> </ul> <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 <sup>10</sup> en <a href="#">29B</a> 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 <a href="#">29B</a> 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"> <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 gereede 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> </ul>
29D	Bij een oordeelonthouding dient de accountant de secties als bedoeld in paragraaf 29A en <a href="#">29B</a> niet op te nemen.		



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](mailto:nba@nba.nl)  
[www.nba.nl](http://www.nba.nl)