

# Rapportage uitkomsten **PILOT FRAUDE EN CONTINUÛTEIT IN DE CONTROLEVERKLARING 2020**

Inclusief resultaten  
aanvullende survey en  
lessons learned

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

**NBA**

November 2021

Dit document bevat bladwijzers en hyperlinks



Adobe Acrobat bladwijzers - toetsencombinatie "Ctrl-b"



tekst is een interne document- of externe hyperlink

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



© 2021 Koninklijke NBA

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevens bestand of openbaar worden gemaakt in enige vorm of op enige wijze dan ook, zonder voorafgaande toestemming.

#### Colofon

Deze publicatie is tot stand gekomen op initiatief van het NBA-bureau en onder verantwoordelijkheid van de Werkgroep Pilot continuïteit en fraude bestaande uit: Judith Groen, Marianne van Kimmenade, Melissa Klaver, Mohamed Masri en Chris Steenbeek

# INHOUD

|                                                  |    |
|--------------------------------------------------|----|
| INLEIDING .....                                  | 4  |
| ANALYSE PILOT CONTROLEVERKLARINGEN .....         | 6  |
| DEELNEMERS PILOT 2020 .....                      | 6  |
| CONTINUÏTEITSPARAGRAAF .....                     | 6  |
| FRAUDEPARAGRAAF .....                            | 9  |
| CONTINUÏTEIT EN FRAUDE .....                     | 12 |
| UITKOMSTEN SURVEY .....                          | 14 |
| RESPONDENTEN SURVEY .....                        | 14 |
| UITKOMSTEN VAN DE SURVEY .....                   | 14 |
| TOELICHTING OP DE UITKOMSTEN VAN DE SURVEY ..... | 14 |
| TOTSTANDKOMING VERKLARINGEN .....                | 15 |
| SUGGESTIES .....                                 | 16 |
| REFLECTIE OP DE PILOT EN DE SURVEY .....         | 17 |

## INLEIDING

---

Het NBA bestuur is van mening dat accountants in de controleverklaring bij de jaarrekening een toelichting over de thema's continuïteit en fraude moeten gaan opnemen, met daarin een klantspecifieke beschrijving van de risico's, de controlewerkzaamheden en (optioneel) bevindingen. De accountant gaat bij organisaties van openbaar belang (oob's) per boekjaar 2021 verplicht rapporteren over fraude. En voor continuïteit met ingang van boekjaar 2022. De accountant gaat voor de overige organisaties per boekjaar 2022 verplicht rapporteren over fraude én continuïteit.

Om ervaring op te doen met het duidelijker en zichtbaarder tot uitdrukking brengen van fraude en (dis)continuïteit in de controleverklaring in het niet-oob-segment heeft de werkgroep Pilot continuïteit en fraude in 2021 een pilot gehouden. Hiervoor zijn 272 accountantsorganisaties met een Wta-vergunning benaderd om mee te doen. Daarbij is door het NBA-bestuur gekozen voor een 'free format pilot' (zonder voorbeelduitwerkingen), waarbij is aangegeven dat Standaard 706 met de paragraaf inzake overige aangelegenheden mogelijke aanknopingspunten biedt.

De werkgroep heeft daarnaast in juli jl. alle accountantsorganisaties uitgenodigd om mee te doen aan een survey waarin zowel de ervaringen met de pilot, als redenen om niet deel te nemen konden worden toegelicht. Ook heeft de werkgroep de accountantsorganisaties verzocht om de controleverklaringen, die in het kader van de pilot zijn opgesteld, toe te sturen ter analyse. De ervaringen uit de pilot en de survey worden meegenomen in de afwegingen rondom de voorgestelde aanpassingen van de Standaarden en bij de verdere ondersteuning van organisaties bij de implementatie ervan, zoals trainingen, best practices en het aanbieden van tools.

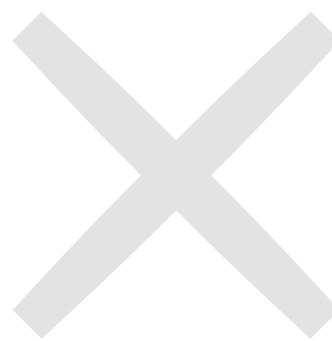
Wij concluderen dat het belangrijk is tijdig te communiceren over veranderingen, zodat accountantsorganisaties hierop voldoende en tijdig kunnen anticiperen en hun klanten kunnen meenemen in het proces. Om die reden roepen wij alle accountants en organisaties op om het boekjaar 2021 te gebruiken om alvast proef te draaien, vooruitlopend op de voorgenomen verplichting.

Ook is gebleken dat de behoefte aan voorbeelduitwerkingen groot is. Hieraan besteden wij de komende tijd veel aandacht. Verder zullen wij gehoor geven aan de oproep om de dialoog met alle belangrijke stakeholders aan te gaan over het door de accountantsorganisaties onderkende grote belang van het rapporteren over continuïteit en fraude door de opstellers van de jaarrekening.

De werkgroep is alle deelnemers aan de pilot 2020 zeer erkentelijk voor de uitdaging die zij hebben opgepakt om als koplopers in het kader van deze pilot te rapporteren. Verder willen wij ook alle deelnemers aan de survey bedanken voor hun zeer waardevolle feedback over dit project.

# Pilot fraude en continuïteit in de controleverklaring 2020





## ANALYSE PILOT CONTROLEVERKLARINGEN

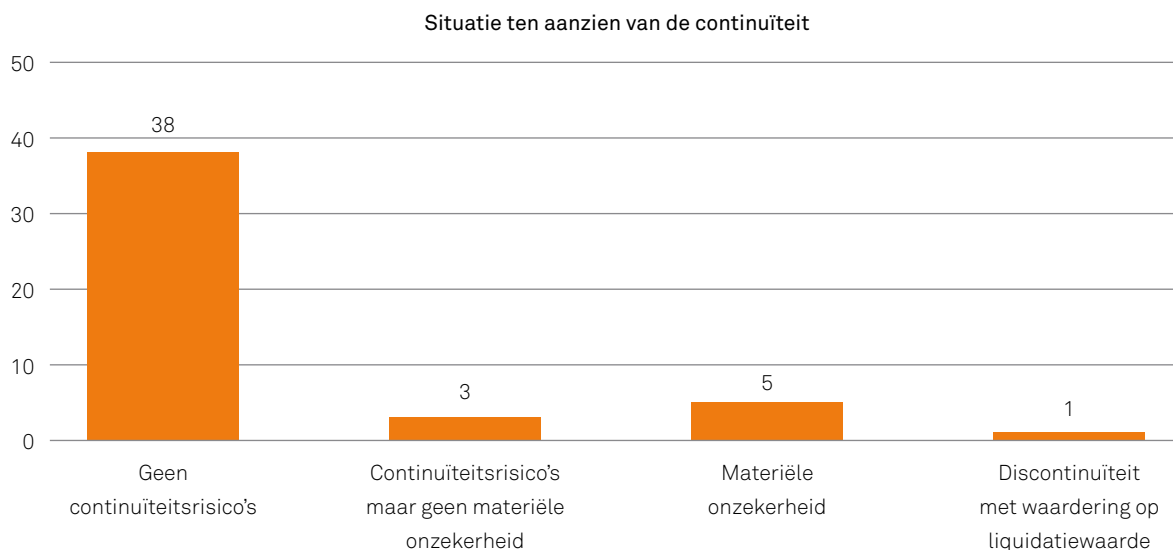
### DEELNEMERS PILOT 2020

Aan de pilot fraude en continuïteit in de controleverklaring 2020 hebben 23 accountantsorganisaties, waaronder de oob-accountantsorganisaties, meegedaan. Zij hebben in totaal 65 controleverklaringen opgesteld met daarin passages over fraude en / of continuïteit. De werkgroep heeft in deze verklaringen 47 passages over continuïteit en 51 passages over fraude aangetroffen en geanalyseerd. De uitkomsten hiervan zijn naast het consultatiedocument gelegd en worden gebruikt voor het opstellen van template- en voorbeeldverklaringen. De uitkomsten van de pilot gebruikt de werkgroep ook om het proefdraaien 2021 verder vorm te geven.

### CONTINUÏTEITSPARAGRAAF

#### *De continuïteitsparagraaf in vier situaties*

De continuïteitsparagrafen zijn in te delen in vier categorieën/ groepen. In 83% van de toegestuurde verklaringen over verslagjaar 2020 is geen sprake van continuïteitsonzekerheden (situatie 1). Een aantal verklaringen benoemt continuïteitsrisico's maar geen materiële onzekerheid (situatie 2). Een aantal heeft wel een materiële onzekerheid (situatie 3) en in één geval was sprake van discontinuïteit met waardering op liquiditeitswaarde (situatie 4).

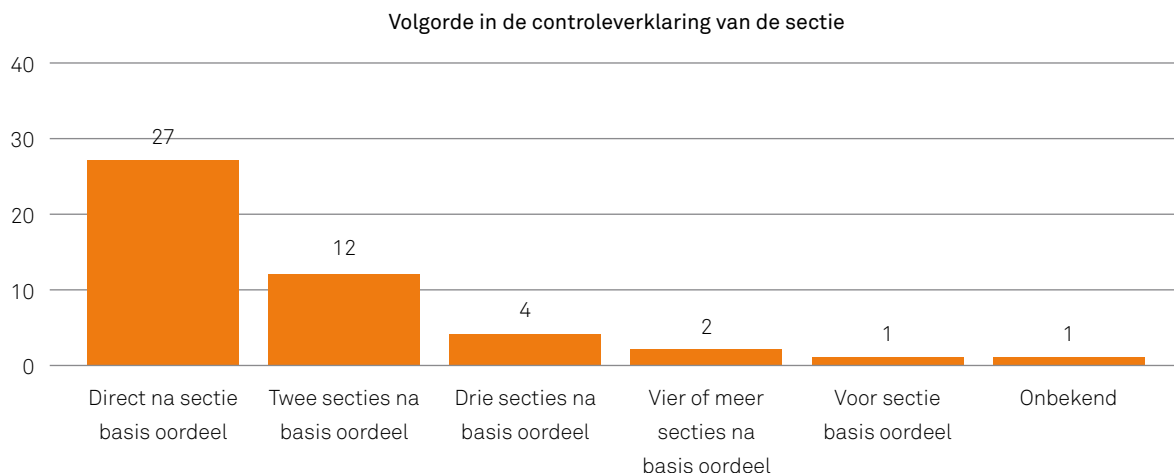


Figuur 1

#### *Inhoud en plaats van de continuïteitsparagraaf*

In 47 verklaringen zijn continuïteitsparagrafen opgenomen. Ten aanzien van de volgorde blijkt in de meeste controleverklaringen de tekst over continuïteit direct na de sectie met de 'basis voor het oordeel' te zijn opgenomen. Ook zijn er

verklaringen met twee secties na de 'basis voor het oordeel'. Omdat het controleverklaringen van niet-oob-kanten betreft, dus zonder verplichte kernpunten van de controle, lijkt dit een logische plek omdat hier ook de paragraaf betreffende overige aangelegenheden kan worden opgenomen.



Figuur 2

Ten aanzien van de locatie waar wordt gerapporteerd over continuïteit, zijn de beelden wisselend. In de situaties van materiële onzekerheid is in elk geval de verplichte paragraaf inzake de onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit opgenomen conform standaard 570. Daarnaast is vaak, in situaties van géén continuïteitsrisico's, gerapporteerd in een paragraaf zonder specifieke naam (zowel in de situatie van één sectie als twee secties). Soms is gekozen voor een vrijwillige paragraaf ter benadrukking in het kader van standaard 706.

#### **Rapportering over continuïteit en verwijzing naar het bestuursverslag**

De verklaringen die voor de pilot 2020 zijn ingediend, bevatten in de meeste gevallen een half A4 aan extra rapportering over continuïteit. In de meeste gevallen wordt niet verwezen naar de rapportering door de entiteit, maar in circa een derde van de ingediende controleverklaringen wordt dat wel gedaan. Hierin zijn ook de gevallen meegenomen waarin verwezen wordt naar de continuïteitsveronderstelling van het bestuur. Wij vinden het begrijpelijk dat slechts in een deel van de gevallen verwezen wordt naar rapportering door de entiteit zelf. Dit omdat de entiteit alleen extra toelichting dient te overwegen indien er mogelijke risico's spelen en alleen verplicht is expliciet over haar continuïteit te rapporteren wanneer sprake is van gerede twijfel hieromtrent. Wij achten het belangrijk dat ondernemingen zelf voldoende transparant zijn en vinden het niet wenselijk dat de accountant meer rapporteert over het onderwerp dan de onderneming zelf.

#### **Duidelijkheid over 'situatie van continuïteit' in de controleverklaring**

Uit analyse van de controleverklaringen per (de eerder genoemde) 'situatie van continuïteit', blijkt bij een groot deel van de controleverklaringen uit de tekst van de sectie(s) duidelijk of sprake is van een continuïteitsrisico. In sommige gevallen blijkt de situatie duidelijk uit de titel van de sectie(s).

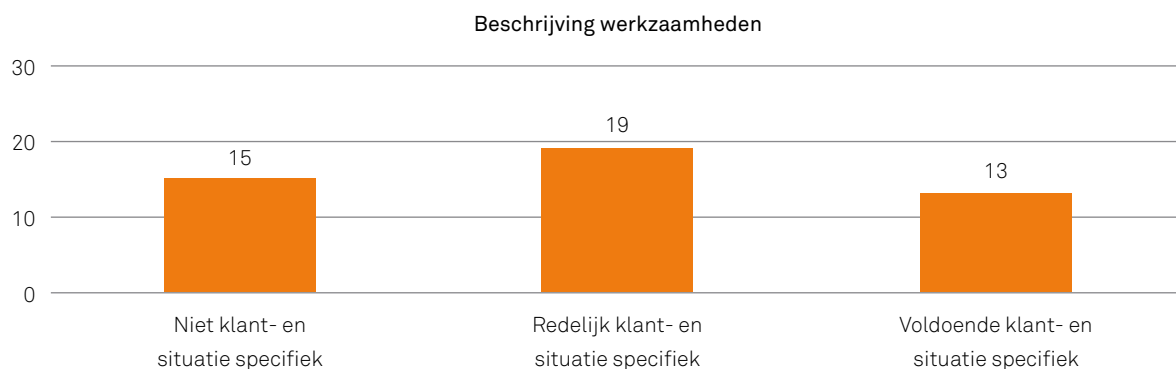
#### **Rapportering van uitgevoerde werkzaamheden**

De beschrijving van de werkzaamheden is in veel gevallen redelijk tot voldoende klant- en situatiespecifiek (figuur 3). In bijna de helft van de ingediende verklaringen voor de pilot over 2020 is (deels) gebruikgemaakt van de aangeboden voorbeeldteksten op de NBA-website. Het feit dat hier gedeeltelijk gebruik is gemaakt van deze teksten, lijkt aan te geven dat de teksten wel degelijk specifiek zijn gemaakt (redelijk klant- en situatie-specifiek). In die gevallen dat de werkzaamheden verder gingen dan de standaardvoorbeeldteksten zijn deze als voldoende klant- en situatie-specifiek aangemerkt.

Vooral in de hiervoor besproken situatie 1: geen continuïteitsrisico's, is sprake van standaardteksten, maar die zijn wel redelijk tot voldoende klant- en situatiespecifiek gemaakt.

In de situatie van materiële onzekerheid (situatie 3) zijn klantspecifieke omstandigheden of een verwijzing naar de jaarrekening opgenomen in het oordeel, maar niet in de werkzaamheden, zie ook figuur 5.

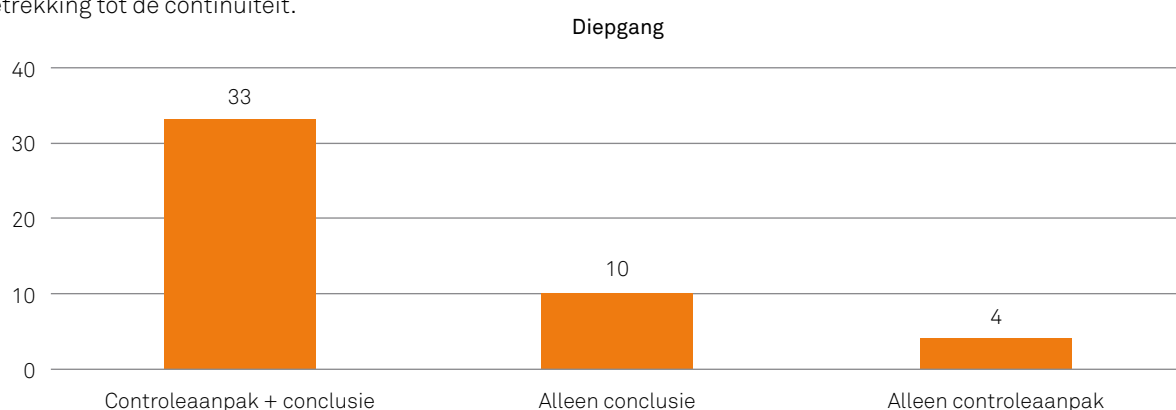




Figuur 3

#### **Diepgang van de opgenomen beschrijving over continuïteit**

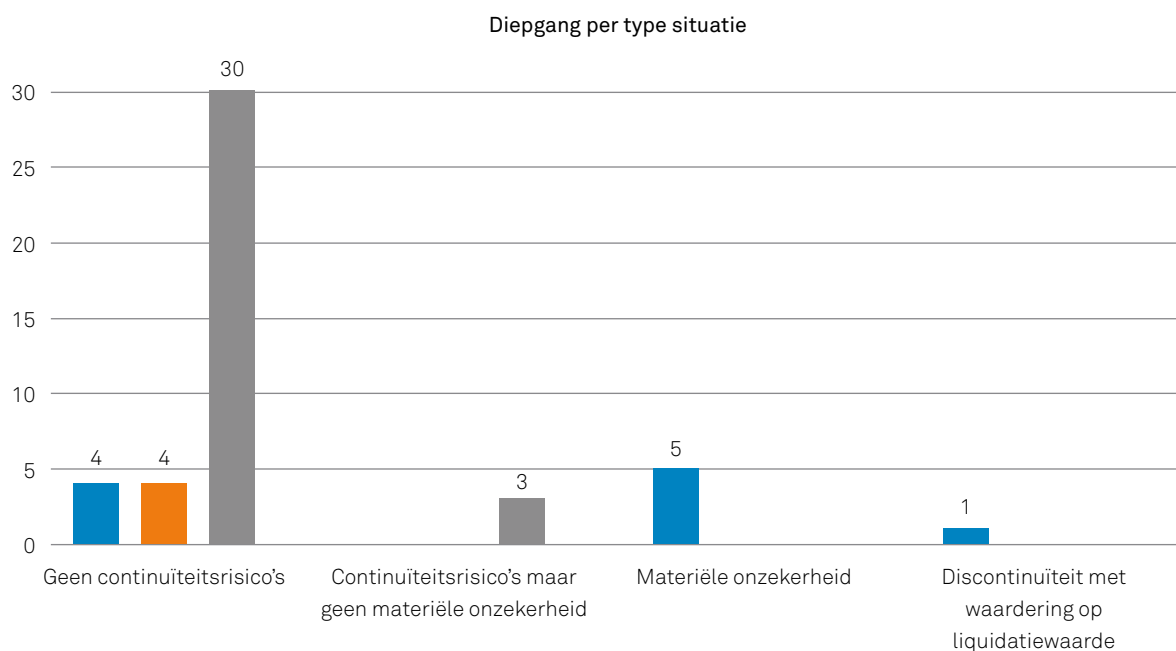
Ten slotte is in de analyse gekeken naar de diepgang van de opgenomen beschrijving over continuïteit. In figuur 4 is te zien dat in 70% van de verklaringen de controleaanpak wordt beschreven en aan het eind een conclusie volgt met betrekking tot de continuïteit.



Figuur 4

#### **Diepgang van de opgenomen beschrijving over continuïteit in vier situaties**

Wanneer wij de diepgang per situatie bekijken (geen continuïteitsrisico's, continuïteitsrisico's maar geen materiële onzekerheid, materiële onzekerheid en discontinuïteit met waardering op liquidatiewaarde) blijkt dat het grootste deel van deze 70% bestaat uit situaties waarin geen sprake is van continuïteitsrisico's. In de gevallen waarin sprake is van een materiële onzekerheid, wordt alleen een conclusie weergegeven in een verplichte paragraaf conform NV COS 570. In deze conclusiesectie wordt veelal wel ingegaan op de specifieke klantomstandigheden.



Figuur 5 ■ Alleen conclusie ■ Alleen controleaanpak ■ Controleaanpak + conclusie

## **FRAUDEPARAGRAAF**

### ***Inhoud en plaats van de fraudeparagraaf***

In 51 verklaringen zijn fraudeparagrafen opgenomen. Deze zijn in alle gevallen opgenomen na de 'basis voor het oordeel'. Omdat het controleverklaringen van niet-oob-kanten betreft, dus zonder verplichte kernpunten van de controle, lijkt dit een logische plek omdat hier ook de paragraaf betreffende overige aangelegenheden kan worden opgenomen.

In 14 verklaringen is in de fraudeparagraaf gerapporteerd over frauderisico's én ook over risico's van niet naleving van wet- en regelgeving en/of corruptie- en integriteitsrisico's.

In zes verklaringen is fraude en/of non-compliance behandeld als kernpunt; in vier verklaringen was dit meer een benadrukkingsparagraaf over frauderisico's, dan een kernpunt.

In de pilot zijn de volgende frauderapportage-varianten gehanteerd:

- Een fraudeparagraaf met daarin een beschrijving van alleen risico's of alleen werkzaamheden en een combinatie van risico's en werkzaamheden. In één verklaring zijn in deze fraudeparagraaf ook de verantwoordelijkheden van het bestuur en de accountant ten aanzien van fraude uitgewerkt. In de meeste verklaringen is een verwijzing opgenomen naar de afzonderlijke paragraaf 'verantwoordelijkheden van het bestuur'.
- Een Standaard-706-benadrukkingsparagraaf over risico's van fraude en/of non-compliance en corruptie. In deze paragraaf is ook gerapporteerd over algemene en / of specifieke werkzaamheden en aanvullend is nog een beschrijving van werkzaamheden opgenomen in de paragraaf over de verantwoordelijkheden van de accountant. Voorts is een verwijzing opgenomen naar de paragraaf over de verantwoordelijkheden van het bestuur. In dat geval zijn de verantwoordelijkheden van het bestuur uitgebreid, in aansluiting op de benoemde risico's van fraude en non-compliance en corruptie.
- Fraude en continuïteit als kernpunten van de controle – al dan niet gekoppeld aan specifieke beweringen in de jaarrekening. In deze paragrafen zijn de risico's en de werkzaamheden beschreven.

### ***Afwijkende strekking van het oordeel in combinatie met fraudeparagraaf***

Enkele aangeleverde controleverklaringen hadden een afwijkend oordeel dat al dan niet verband hield met fraude(risico's):

- Een verklaring kende een afkeurend oordeel, dat verband hield met fourterstel als gevolg van fraude. In dat geval is een benadrukkingparagraaf over de fraude opgenomen waarin het frauderisico, de werkzaamheden en de bevindingen zijn uitgewerkt.
- Een oordeelonthouding met daarin een fraudeparagraaf die verband hield met de oordeelonthouding en waarin risico's, werkzaamheden en bevindingen zijn toegelicht. In deze fraudeparagraaf is tevens verwezen naar de in de 'basis voor het oordeel' beschreven tekortkomingen in de interne beheersing. En waardoor de accountant niet voldoende en geschikte controle-informatie heeft kunnen verkrijgen ten aanzien van de benoemde frauderisico's.
- Een verklaring bevatte een oordeelonthouding met daarin een fraudeparagraaf die geen verband hield met de oordeelonthouding. In deze fraudeparagraaf is een beschrijving van frauderisico's en werkzaamheden opgenomen en aangegeven dat deze geen verband houden met de oordeelonthouding.

### ***Aandacht voor interne beheersing, frauderisicoanalyse en corruptie***

In ca. 40% van de fraudeparagrafen is gerapporteerd over de 'entity level controls' en / of het wel of niet aanwezig zijn van een door het bestuur opgestelde frauderisicoanalyse. In een enkele verklaring spreekt de accountant zich in de fraudeparagraaf ook uit over de kwaliteit van de frauderisicoanalyse of over het proces van frauderisicomangement. In ca. 30% van de verklaringen is uitwerking gegeven aan het onderwerp corruptie, in algemene zin dan wel als onderdeel van de onderkende frauderisico's.



| N=51          | Entity level omgeving beschreven | Frauderisico-analyse/frauderisico beheersingssysteem (door en/of bij de klant) benoemd in de controleverklaring | Corruptie – algemeen of als onderdeel van de frauderisicoanalyse benoemd in de controleverklaring |
|---------------|----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ja            | 20                               | 19                                                                                                              | 15                                                                                                |
| nee           | 31                               | 32                                                                                                              | 36                                                                                                |
| <b>Totaal</b> | <b>51</b>                        | <b>51</b>                                                                                                       | <b>51</b>                                                                                         |

#### *Uitwerking frauderisico's in de controleverklaring*

Accountantsorganisaties rapporteren in de fraudeparagraaf over frauderisico's. Het aantal frauderisico's varieert per controleverklaring van één tot zes. De frauderisico's zijn niet altijd duidelijk, feitelijk of concreet gedefinieerd. Vooral uit de beschrijving van de specifieke werkzaamheden moet blijken waar het frauderisico op toeziet. Echter ook de werkzaamheden zijn niet altijd concreet beschreven. In dat geval kan worden gesteld dat het gerapporteerde frauderisico voor de gebruiker van de jaarrekening niet altijd duidelijk is.

| Aantal frauderisico's | N=51      |
|-----------------------|-----------|
| 0                     | 4         |
| 1                     | 11        |
| 2                     | 8         |
| 3                     | 15        |
| 4                     | 8         |
| 5                     | 4         |
| 6                     | 1         |
| <b>Totaal</b>         | <b>51</b> |

In ca. 82% van de verklaringen (n=42) is gerapporteerd over het risico dat het bestuur maatregelen van interne beheersing doorbreekt (management override genoemd). Dit is verplicht volgens Standaard 240.

In ca. 70% van de verklaringen (n=36) is gerapporteerd over het op basis van Standaard 240 veronderstelde risico van frauduleuze financiële verslaggeving met betrekking tot de verantwoording van opbrengsten.

In ca. 16% van de verklaringen (n=8) is op basis van Standaard 250 gerapporteerd over het risico van niet naleving van wet- en regelgeving.

| N=51          | Risico Management override | Risico Opbrengstverantwoording | Risico Niet-naleving van wet- en regelgeving |
|---------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------------------|
| ja            | 42                         | 36                             | 8                                            |
| nee           | 9                          | 15                             | 43                                           |
| <b>Totaal</b> | <b>51</b>                  | <b>51</b>                      | <b>51</b>                                    |

De volgende risico's van niet naleving van wet- en regelgeving zijn gerapporteerd (niet limitatief):

- Subsidievoorwaarden worden niet nageleefd en/of subsidies worden onrechtmatig gedeclareerd.
- Europese en/of interne aanbestedingsrichtlijnen worden niet nageleefd om gunning aan een bevriende partij mogelijk te maken.
- Niet voldoen aan wet- en regelgeving ten aanzien van de Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme, omkoping, corruptie en witwassen.  
Dit risico kwam in meerdere verklaringen in verschillende bewoordingen terug.

In ca. 65% van de gevallen zijn naast de verplichte en veronderstelde risico's ook nog andere frauderisico's gerapporteerd (niet limitatief):

- Oneigenlijk toe-eigenen van activa als gevolg van een risico op mogelijk misbruik van interne rechten in de geautomatiseerde gegevensverwerking.
- Vastgoed gerelateerde transacties en kritische processen met verhoogd fraude-, corruptie- en/of integriteitsrisico.
- Doorgeschoven kosten van verlieslatende naar winstgevendende projecten.
- Omkoping of schijn van afhankelijkheid bij aankopen van grond, grondposities of vastgoed / corruptie in verband met het gebruik van agenten.
- Verantwoorden van niet-marktconforme transacties met verbonden partijen.
- Onttrekken van geldmiddelen en onjuiste betalingen.
- Cybersecurity.

#### ***Rapportering over uitgevoerde werkzaamheden***

In ca 50% van de verklaringen zijn zowel de systeemgerichte als de gegevensgerichte controlewerkzaamheden in meerdere mate specifiek en concreet per frauderisico uitgewerkt.

Bij de andere 50% zijn de werkzaamheden niet, dan wel algemeen opgesomd.

Voorbeelden van hoe in de pilotverklaringen gerapporteerd is over systeemgerichte controlewerkzaamheden:

- De interne beheersomgeving, waaronder vierogen-principes en functiescheidingen, is beoordeeld.
- Opzet en implementatie van interne beheersingsmaatregelen rondom het betaalproces, het registreren en uitvoeren van en rapporteren over opdrachten, de totstandkoming van financiële rapportage inclusief het informatiesysteem is onderzocht.
- De werking van de interne procedures rondom de registratie, verloning en facturatie van het aantal gewerkte dagen is onderzocht.

Voorbeelden van hoe in de pilotverklaringen gerapporteerd is over gegevensgerichte controlewerkzaamheden:

- Analyseren van memoriaalboekingen en boekingsgangen gedurende het jaar.
- Detailcontroles en verbandscontroles op in- en verkopen van specifiek benoemde activa inclusief inventarisaties.
- Margeanalyse en cijferanalyse per filiaal / soort omzet.
- Het opvragen en controleren van externe saldobestemmingen.

#### ***Rapportering over bevindingen en relevante observaties***

In vier van de 51 controleverklaringen is er sprake van een afwijkend oordeel. Slechts als sprake is van een afwijkend oordeel dat verband houdt met de onderkende frauderisico's zijn bevindingen en relevante observaties gerapporteerd.

#### ***Rapportering over de inzet van forensische expertise en/of andere relevante expertise.***

In acht verklaringen is over de inzet van forensische expertise en of overige relevante experts in relatie tot fraude gerapporteerd. Waarvoor de forensische experts zijn ingezet is beperkt toegelicht.

In een aantal verklaringen is dit bij de gegevensgerichte werkzaamheden als volgt toegelicht:

- Toegezien op het proces voor het identificeren van frauderisico's;
- Toegezien bij de overweging van de frauderisicofactoren met betrekking tot frauduleuze financiële verslaggeving;
- Toegezien bij de beoordeling van afwijkingen voortkomend uit oneigenlijke toe-eigening van activa, omkoping en corruptie.

#### ***Verwijzing naar het bestuursverslag***

In zeven van de 51 controleverklaringen is verwezen naar het bestuursverslag, bijvoorbeeld als volgt:

- verwijzing naar frauderisicoanalyse van het management;
- verwijzing naar onderdeel 'Integriteit' met daarin vermeende onregelmatigheden;
- verwijzing naar de visie van het management ten aanzien van integriteitsrisico's;
- verwijzing naar het onderdeel over cyber risico's in de risicoparagraaf, inclusief vermelding van een cyberincident na balansdatum.



Wij hebben niet de beschikking gehad over de bestuursverslagen. Hierdoor hebben wij niet kunnen vaststellen of en op welke wijze door het bestuur is gerapporteerd over fraude. Uitgaande van de verwijzingen die in de controleverklaringen zijn opgenomen lijkt het erop dat de accountant in de pilotverklaringen meer over fraude heeft gerapporteerd dan het bestuur in de desbetreffende jaarstukken.

## **CONTINUÏTEIT EN FRAUDE**

### ***Verantwoordelijkheden van bestuur (en toezichthouders) en de accountant***

In het merendeel van de verklaringen is de paragraaf over verantwoordelijkheden van het bestuur ongewijzigd opgenomen. In de fraudeparagraaf is meestal een verwijzing opgenomen naar deze verantwoordelijkhedenparagraaf van het bestuur.

Eén accountantsorganisatie heeft de 'verantwoordelijkheden van het bestuur' verplaatst naar de fraudeparagraaf en de paragraaf over continuïteit, waardoor er geen afzonderlijke paragraaf verantwoordelijkheden bestuur meer resteert in de verklaring.

In zeven verklaringen is de verantwoordelijkheid van het bestuur uitgebreid ten aanzien van het voorkomen en ontdekken van fraude en corruptie en naleving van wettelijke en andere voorschriften. In vijf controleverklaringen met alleen secties rond de continuïteitsveronderstelling is een verwijzing opgenomen naar de sectie waar het bestuur toelichting heeft opgenomen over de continuïteitssituatie.

### ***Verantwoordelijkheden van de accountant***

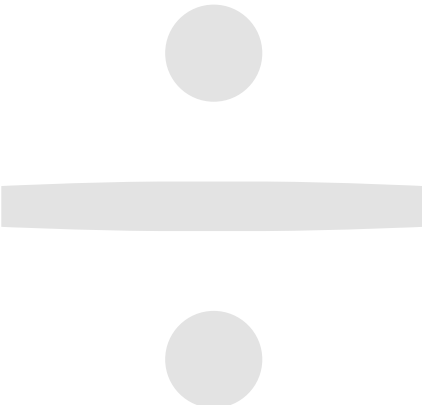
In het merendeel van de verklaringen zijn de paragrafen verantwoordelijkheden van de accountant ongewijzigd opgenomen.

Eén accountantsorganisatie heeft de verantwoordelijkheden van de accountant in de verklaring verplaatst naar de fraudeparagraaf en de paragraaf over continuïteit.

Twee accountantsorganisaties hebben de paragraaf met verantwoordelijkheden van de accountant uitgebreid met de beschrijving van de werkzaamheden naar aanleiding van de risico's ten aanzien van fraude, non-compliance en corruptie.

## Uitkomsten survey





## UITKOMSTEN SURVEY

---

### RESPONDENTEN SURVEY

Van de 272 accountantsorganisaties met een Wta-vergunning hebben er 89 gereageerd op de survey over fraude en continuïteit. De respondenten variëren van groot tot klein; alle 6 oob-accountants-organisaties hebben meegedaan aan de survey. Van de 89 reacties hebben 81 organisaties meegedaan aan de survey en 8 organisaties hebben een uitgebreide motivatie gedeeld waarom zij niet hebben meegedaan aan de pilot. Alle 89 reacties zijn verwerkt in de analyse. Daarmee is de response rate van deze survey 33% van de aangeschreven accountantsorganisaties.

### UITKOMSTEN VAN DE SURVEY

De belangrijkste bevindingen uit de survey zijn:

- De extra transparantie over de werkzaamheden op het gebied van fraude en continuïteit wordt door accountants en besturen van de controleklanten als positief ervaren.
- Er is grote behoefte aan voorbeelduitwerkingen en ondersteuning, zowel voor accountants als voor stakeholders (opstellers, raad van commissarissen). Door de timing in het voorjaar / drukste seizoen en het free format karakter – zonder voorbeelduitwerkingen voor accountants en klanten – is de pilot als een uitdaging ervaren.
- Accountants geven aan dat meedoen aan de pilot ook leidt tot goede gesprekken over verantwoordelijkheden van opstellers en accountants.
- Er is een oproep gedaan voor regelgeving voor de opstellers van jaarstukken.

### TOELICHTING OP DE UITKOMSTEN VAN DE SURVEY

#### *Ervaringen deelnemende kantoren*

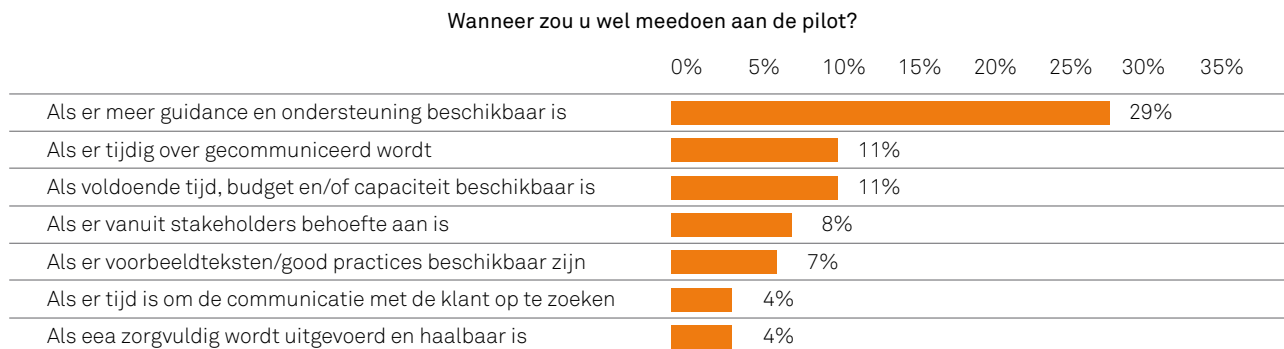
De deelnemers kennen een brede spreiding: alle oob-accountantsorganisaties hebben meegedaan en in het niet-oob-segment was sprake van een grote variatie; van groot tot klein. In de meeste controleverklaringen is zowel het onderdeel fraude als het onderdeel continuïteit opgenomen. Niet alle verklaringen zijn definitief uitgebracht, omdat de controle nog niet was afgerond. Enkele organisaties hebben de verklaringen bij wijze van schaduwverklaring opgesteld.

#### *Waarom hebben accountantsorganisaties niet meegedaan?*

Als belangrijkste reden geven organisaties aan dat zij wel mee hadden gedaan als de pilot bij de start van de voorbereidingen voor het controlejaar 2020 was aangekondigd. Nu lag de voorbereiding en uitvoering van de pilot in het drukke voorjaarseizoen, waar ook al veel druk lag op beschikbare controlecapaciteit als gevolg van de NOW-controles. Ook werd het ontbreken van voorbeelduitwerkingen als reden genoemd om niet mee te doen.

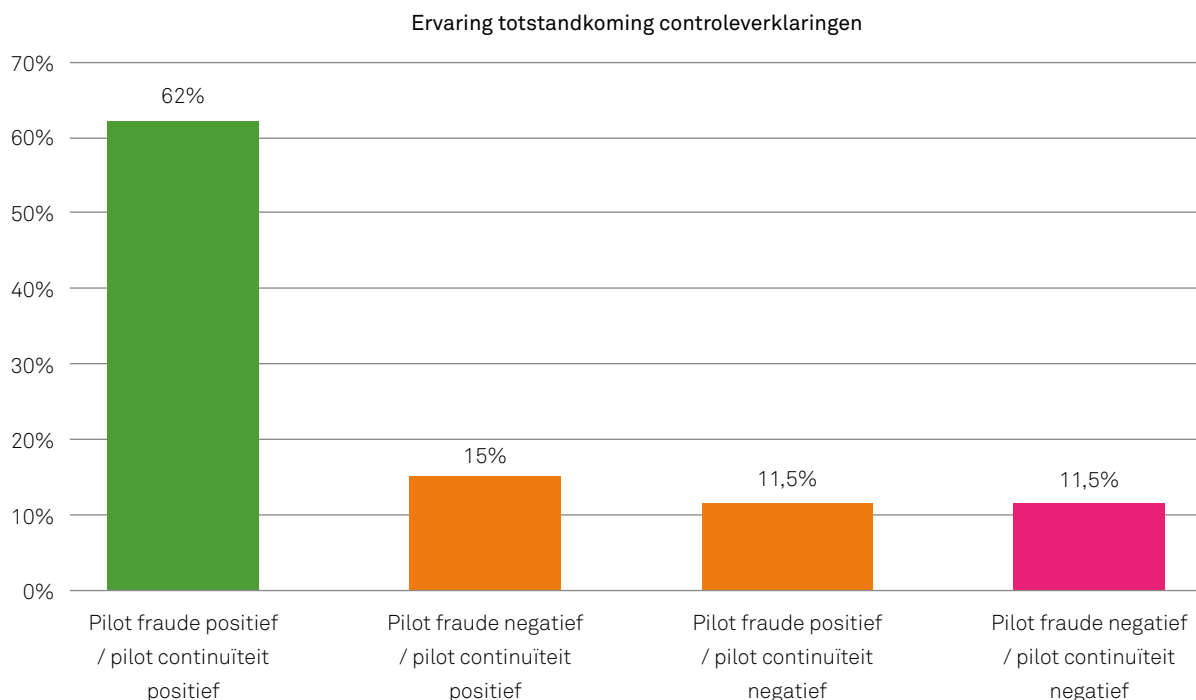
Vanuit het mkb-segment werd aanvullend benadrukt dat meer tijd nodig was om deze verandering uit te leggen aan klanten.

Hieronder zijn de belangrijkste redenen voor het niet deelnemen aan de pilot grafisch weergegeven:



## TOTSTANDKOMING VERKLARINGEN

De ervaringen van de 23 deelnemers aan de pilot met betrekking tot de totstandkoming van de controleverklaringen zijn hieronder grafisch weergegeven.



De werkgroep leidt hieruit af dat de ervaringen van de kantoren die hebben meegedaan aan de pilot overwegend - ca. 75% - positief zijn. Uiteraard nemen wij alle reacties en feedback mee in het vervolgtraject.

### Geen aanpassingen in de controleaanpak

Van de respondenten geeft het merendeel aan dat het proces van aanvullend rapporteren niet heeft geleid tot aanpassing van de controleaanpak. De controlewerkzaamheden werden al in overeenstemming met NV COS gepland en uitgevoerd en door Covid-19 waren voor het boekjaar 2020 al aanvullende werkzaamheden voorzien op het gebied van continuïteit. Wel geven enkele deelnemers aan dat bijvoorbeeld de vastlegging en documentatie in het dossier aangescherpt is, er met meer diepgang is gekeken naar de bewoordingen in de controleverklaring en het contact met de controleklant over de twee onderwerpen intensiever is geworden.

### Betere afweging van inhoudelijke diepgang en kwaliteit

Het meedoen aan de pilot heeft tot meer en betere discussie in de teams en met klanten geleid, waardoor betere afwegingen in het controleproces zijn gemaakt. Ook is opgemerkt dat het daadwerkelijk verantwoording afleggen in de con-



troleverklaring over fraude- en continuïteitsrisico's en de daarop gebaseerde controlewerkzaamheden er toe hebben geleid dat risico's, werkzaamheden en controledocumentatie op deze onderwerpen nadrukkelijker zijn geëvalueerd. Bij iets minder dan de helft van de aan de pilot deelnemende respondenten zijn aanvullende kwaliteitswaarborgen ingebouwd voor het opstellen van de controleverklaring, inclusief teksten over fraude en/of continuïteit. Voorbeelden hiervan zijn: het instellen van een tweede lezing, een OKB of verplichte consultatie bij het vaktechnisch bureau van de accountantsorganisatie.

### ***Bespreking met management/toezichthoudende organen***

De accountantsorganisaties hebben de uitgebreide controleverklaring in de meeste gevallen ook besproken met het bestuur van de betrokken entiteit en/of de toezichthoudende organen, waaronder audit commissies. Hieruit blijkt dat bestuur en toezichthouders over het algemeen de toegevoegde waarde van de aanvullende rapportering begrepen, ook al was de reactie in eerste instantie wat meer terughoudend.

In het mkb zag het bestuur de toegevoegde waarde van de aanvullende rapportering niet. De in de pilot betrokken controlecliënten vinden het niet wenselijk dat zij een 'afwijkende verklaring' (dat wil zeggen: een verklaring die anders/ uitgebreider is dan voorgaande jaren) aan bijvoorbeeld externe financiers of de Belastingdienst moeten verstrekken. Het risico bestaat dat de uitgebreidere rapportage extra aandacht trekt of tot verwarring leidt. Specifiek gaat het dan om situaties dat er niets aan de hand is, maar er wel extra passages over fraude en continuïteit in de controleverklaring staan. Dit wordt vooral als aandachtspunt gezien als de gebruikerskring beperkt is.

### ***Gelijke maat houden***

Accountants geven aan het niet gewenst te vinden dat zij meer gaan rapporteren dan de klanten zelf. Het is de verantwoordelijkheid van een organisatie zelf om transparant te zijn over hoe zij frauderisico's en de continuïteit inschatten. Het is aan de accountant om vast te stellen of de verantwoording hierover klopt. Dan is het bijzonder dat accountants meer gaan rapporteren dan de organisaties zelf. Daar zou meer evenwicht in moeten worden gebracht. Door de accountantsorganisaties is een oproep gedaan voor aanvullende regelgeving voor de opstellers van jaarstukken.

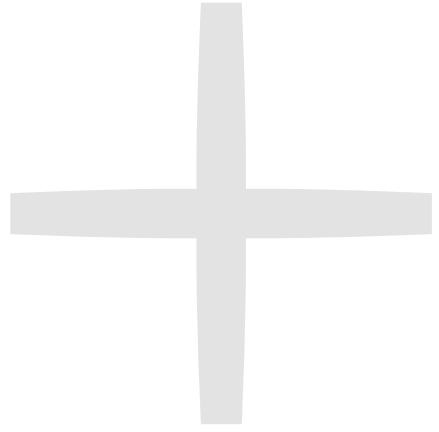
## **SUGGESTIES**

Aan het eind van de survey is de deelnemers gevraagd naar suggesties. Hieruit komt een aantal zaken naar voren, waaronder:

- Een aantal deelnemers raadt de NBA aan onderzoek te doen naar mogelijke aansprakelijkheids- en privacy-risico's bij kleinere controlecliënten, in verband met mogelijke herleidbaarheid naar medewerkers in kleine organisaties. Dit speelt vooral als het gaat om (aanwijzingen van) fraude die in de verklaring zou(den) worden opgenomen en herleidbaar zijn. Bij continuïteitsrisico's speelt dit minder.
- Veel deelnemers geven aan het belangrijk te vinden dat de NBA de communicatie met stakeholders en klanten opzoekt om het doel van de extra rapportering uit te leggen en duidelijk te maken dat het van toepassing is op alle controleklanten.
- Enkele respondenten adviseren de mate van detail in de controleverklaring afhankelijk te laten zijn van de omvang van de entiteit en het maatschappelijk belang van de klanten.

## Reflectie op pilot en de survey





## REFLECTIE OP PILOT EN DE SURVEY

---

In de pilotverklaringen is de rapportering over continuïteit en fraude vormgegeven in een afzonderlijk paragraaf over continuïteit en over fraude, meestal opgenomen direct na de basis voor het oordeel. Er is gerapporteerd over de risico's, de uitgevoerde werkzaamheden. In verklaringen waar sprake was van materiële onzekerheid over de continuïteit of een afwijkend oordeel is afgegeven dat verband hield met gerapporteerde frauderisico's zijn ook bevindingen gerapporteerd. In de meeste andere verklaringen niet. De rapportering over continuïteit en fraude is in meer of mindere mate klant-specifiek. De paragrafen inzake verantwoordelijkheden van bestuur en accountant zijn in de meeste pilotverklaringen ongewijzigd opgenomen.

De werkgroep heeft de opzet van de pilotverklaringen afgestemd met het consultatiedocument. Daarbij valt op dat de pilotverklaringen een goed beeld geven van hoe de controleverklaring er na aanpassing van Standaard 700 inhoudelijk uit gaat zien. In het algemeen zal de lengte van de verklaring hierdoor met ca één A4 toenemen. De omvang van de extra paragrafen is afhankelijk van de ernst van de situatie. De informatiewaarde neemt toe als deze klantspecifiek is.

Op basis van de pilotverklaringen stelt de werkgroep concept template verklaringen alsook voorbeeldverklaringen en stappenplannen op, waarin wordt uitgewerkt welke afwegingen de accountant vanuit de Standaarden 570 en 240/250 kan maken om te komen tot de juiste mate van klantspecifieke rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaring.

De werkgroep heeft de uitkomsten van de survey, de pilotverklaringen en de template- en voorbeeldverklaringen meegegeven aan het Adviescollege voor Beroepsreglementering (ACB) als input voor de besluitvorming over de aanpassing van Standaard 700.



Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Antonio Vivaldistraat 2  
1083 HP Amsterdam  
Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01  
E [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
I [www.nba.nl](http://www.nba.nl)

