


Rapportage analyse  
**FRAUDESECTIES IN  
CONTROLEVERKLARINGEN  
2021 VAN NIET-OOB'S**




Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

  
**NBA**

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



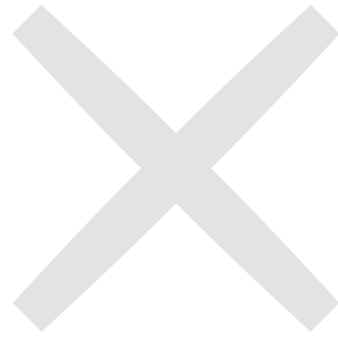
© 2022 Koninklijke NBA

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevens bestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij door middel van druk, fotokopieën, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande toestemming van de NBA.

# INHOUD

1.	INLEIDING .....	4
2.	UITKOMSTEN ANALYSE NIET-OOB'S .....	5
2.1	Inhoud van de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' .....	5
2.2	Frauderisico's in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' .....	5
2.3	Rapportering over uitgevoerde werkzaamheden .....	10
2.4	Indicatie uitkomsten van de controlewerkzaamheden .....	10
2.5	Verwijzing naar specifiek onderdeel van de financiële overzichten .....	11
3.	GOOD PRACTICES .....	13





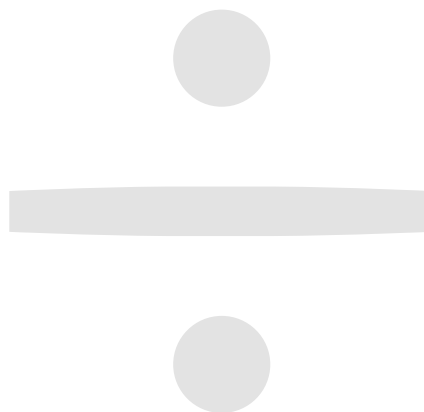
## 1. INLEIDING

---

In december 2021 is Standaard 700 herzien. Op grond van paragraaf 29B van deze standaard dienen accountants in controleverklaringen behorend bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden, voortaan een sectie 'Controleaanpak frauderisico's' op te nemen. Deze verplichting is gefaseerd ingevoerd en over verslagjaar 2021 moeten accountants voor oob's al verplicht rapporteren in de controleverklaringen.

Een aantal accountants heeft over verslagjaar 2021 vrijwillig een sectie 'Controleaanpak frauderisico's' (hierna ook fraudesectie genoemd) opgenomen in controleverklaringen van o.a. ministeries en baten- en lastendiensten, gemeenten en niet-oob's. De betrokken accountants, werkzaam bij de Auditdienst Rijk (ADR) en bij een vijftal accountantsorganisaties, hebben in totaliteit 52 verklaringen ter analyse ingediend bij de NBA.

De NBA is hen veel dank verschuldigd, omdat zonder hun vrijwillige medewerking deze analyse en publicatie niet tot stand was gekomen. De NBA-analyse en publicatie hebben tot doel om ervaringen te delen om van te leren en voor toepassing over verslagjaar 2022.



## 2. UITKOMSTEN ANALYSE NIET-OOB'S

### 2.1 INHOUD VAN DE SECTIE 'CONTROLEAANPAK FRAUDERISICO'S

In de controleverklaringen van de deelnemende niet-oob's is conform de Standaard 700 een aparte fraudesectie 'Controleaanpak frauderisico's' opgenomen. In de controleverklaringen van niet-oob's worden in lijn met Standaard 700 geen kernpunten gerapporteerd. In geval van significante aandacht wordt gerapporteerd in de fraudesectie.

Ondanks dat dit niet verplicht was, is in enkele verklaringen ook aandacht gegeven aan de naleving van andere wet- en regelgeving en aan corruptie. De betrokken accountants gaan in hun rapportering verder dan de aanpassing van Standaard 700.

De fraudesecties in de controleverklaringen verschillen per accountant, qua inhoud en vorm van rapportering over frauderisico's, aanpak, werkzaamheden en waarnemingen en uitkomsten. Wij zien dat accountants-organisaties een eigen stamien hebben ontwikkeld met betrekking tot vorm en inhoud van de rapportering over fraude in de controleverklaringen. Deze inspanningen en ondersteuning van de accountant aan de voorkant zien wij als resultaat terug in de rapportages, door de aandacht die is gegeven aan bepaalde onderwerpen, waaronder de frauderisicoanalyses van de entiteiten.

### 2.2 FRAUDERISICO'S IN DE SECTIE 'CONTROLEAANPAK FRAUDERISICO'S'

Het aantal frauderisico's in de controleverklaringen, die aandacht vereisten bij de controle, varieert in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' van nul tot zes:

Aantal frauderisico's	Totaal (n)	Totaal %
0	1	2%
1	7	13%
2	12	23%
3	13	25%
4	12	23%
5	6	12%
6	1	2%
<b>Totaal</b>	<b>52</b>	<b>100%</b>



	Ja		Nee		Totaal	
	n	%	n	%	n	%
Het frauderisico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt is behandeld	50	96%	2	4%	52	100%
Het frauderisico ten aanzien van de opbrengstenverantwoording is behandeld	24	46%	28	54%	52	100%
Andere frauderisico's behandeld	38	73%	14	27%	52	100%

Conform de voorgestelde elementen in Standaard 700 worden in alle controleverklaringen frauderisico's benoemd. Wij zien dat naarmate de complexiteit van het frauderisico toeneemt, er meer in detail is gerapporteerd in de fraudesecties. In dat geval is sprake van specifiekere frauderisicobeschrijving en een gedetailleerdere beschrijving van de controlewerkzaamheden.

De NBA beveelt in Handreiking 1150 Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring aan dat de accountant in deze sectie rapporteert over tenminste het risico op doorbreking van de interne beheersing door het management en het veronderstelde frauderisico in de opbrengstverantwoording.

#### ***Doorbreken interne beheersingsmaatregelen door management***

Het veronderstelde frauderisico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt is in alle verklaringen opgenomen. In één controleverklaring waarin geen frauderisico's zijn opgenomen ontbreekt ook dit veronderstelde frauderisico, omdat het desbetreffende begrotingshoofdstuk geen eigen bedrijfsvoering heeft, maar is ondergebracht bij een ander begrotingshoofdstuk en aldaar wel is gerapporteerd.

In enkele controleverklaringen zien wij dat het frauderisico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, uitgebreider wordt beschreven en/of nader gespecificeerd naar posten en/of beweringen.

#### **Voorbeelden, van specificering van het frauderisico dat het management de interne beheersingsmaatregelen naar posten en/of beweringen:**

- Risico op doorbreking van interne beheersmaatregelen door het management bijvoorbeeld door druk in verband met uitputting van budgetten. Het management kan in november en december druk voelen om de regels ten aanzien van uitgaven en verplichtingen minder nauwgezet na te leven om volledige uitnutting van middelen te realiseren.
- Er zijn risico's op doorbreking van interne beheersmaatregelen door het management (interne fraude). Het risico is aanwezig dat uitkeringen aan gemeenten niet worden betaald aan de gemeenten.
- Het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management:
  - belangrijke schattingen van het college zoals de waardering van de grondexploitaties, vaste activa en debiteuren en het toereikend zijn van voorzieningen.
- Het risico dat het management maatregelen van interne beheersing doorbreekt.
  - de waardering van de activa in exploitatie op marktwaarde in verhuurde staat;
  - de beleidswaarde van het vastgoed in exploitatie.
- Als bijzonder onderdeel van het risico op doorbreking van de interne beheersing door het management zien wij het risico dat als gevolg van de doorbreking van de interne beheersing de schattingen ten aanzien van het bepalen van tussentijdse projectresultaten onnauwkeurig of onvolledig zijn, waardoor de waardering van en de opbrengstverantwoording van onderhanden projecten niet nauwkeurig of volledig is.

- Het risico op omkoping of schijn van afhankelijkheid bij aankopen van grond, grondposities of vastgoed hebben wij in onze controle geadresseerd door bij aankooptransacties de waarde van grond, grondposities en vastgoed te toetsen aan de waarde volgens taxatierapporten van onafhankelijke taxateurs.

### **Opbrengstenverantwoording**

Het frauderisico inzake opbrengstenverantwoording is in bijna de helft van alle verklaringen opgenomen; dit frauderisico is niet opgenomen in de verklaringen van ministeries, begrotingsfondsen en -hoofdstukken waar geen sprake is van omzet. Ook bij verschillende gemeenten is opbrengstenverantwoording niet behandeld. Slechts in een negental controleverklaringen waarin het frauderisico ten aanzien van opbrengstverantwoording niet is behandeld, is een toelichting opgenomen waarin dit frauderisico is weerlegd. Voor de gebruikers van de controleverklaring kan een toelichting op het weerleggen van dit frauderisico relevante informatie zijn.

#### **Voorbeelden, van weerleggen opbrengstenverantwoording:**

- Het frauderisico waarbij bewust een verkeerd beeld wordt verstrekt bij de verantwoording van opbrengsten schatten wij in als laag. Het baten-lastenagentschap xxx werkt in het besloten verkeer van de Rijksoverheid waardoor geen persoonlijke voordelen zijn te behalen door het bewust onjuist, te hoog of te laag, verantwoorden van de opbrengsten.
- Geen materieel frauderisico voor onvolledige verantwoording van opbrengsten. Voor de volledigheid van de verantwoording van opbrengsten hebben wij gegeven de samenstelling van de opbrengsten geen risico op een materiële afwijking in de financiële overzichten gesignaleerd. De opbrengsten bestaan uit omzet moederdepartement, verhuurdersbijdrage en leges. Omzet moederdepartement en verhuurdersbijdrage zijn vaste bedragen. De leges zijn een basisactiviteit van de Huurcommissie en individueel kleine bedragen.
- In onze frauderisicoanalyse hebben wij geconcludeerd dat wij geen frauderisico zien ten aanzien van de opbrengstverantwoording. Dit vloeit voort uit het feit dat een opbrengststroom vast kan zijn, waarop de gemeente geen invloed heeft (zoals de rijksbijdrage) of dat een opbrengststroom geen materiële omvang heeft of dat een opbrengstenstroom bestaat uit een grote hoeveelheid kleine, routinematige, niet materiële transacties waardoor de kans op een materiële fraude laag is.
- Bij het uitvoeren van onze risicoanalyse zijn wij tot de conclusie gekomen dat het veronderstelde frauderisico ten aanzien van de opbrengstverantwoording niet aanwezig is bij xxx. Dit vloeit voort uit het feit dat er sprake is van een vaste verhuurcapaciteit, waarbij er nauwelijks sprake is van leegstand. De woningen worden verhuurd tegen gereguleerde prijzen. Hierdoor is er sprake van een voorspelbare opbrengstverantwoording, waardoor er naar onze mening geen sprake is van een materieel frauderisico in de opbrengstverantwoording. Daarnaast is het aantal verkochte woningen beperkt en omgeven door regulering, waardoor het risico op een materiële afwijking in de jaarrekening als gevolg van fraude als laag wordt ingeschat.
- Bij het uitvoeren van onze risicoanalyse zijn wij tot de conclusie gekomen dat het veronderstelde frauderisico ten aanzien van de opbrengstverantwoording niet aanwezig is bij de xxx. Dit vloeit voort uit het feit dat de primaire registraties dusdanig zijn ingericht in de automatiseringsomgeving dat het niet mogelijk is om goederentransacties te verwerken zonder dat hier een inkoop- dan wel opbrengstregistratie aan gekoppeld wordt. Mogelijke (bewuste) verstoringen in dit proces kunnen naar onze mening niet leiden tot materiële afwijkingen in de jaarrekening.



### **Andere klantspecifieke frauderisico's**

In meer dan 70% van de controleverklaringen rapporteren de accountants naast de twee veronderstelde frauderisico's ook andere specifieke frauderisico's.

#### **Voorbeelden, van andere klantspecifieke frauderisico's of specificering naar posten en/of beweringen (niet limitatief):**

- Risico op het verrichten van ongeautoriseerde betalingen.
- Het risico op onjuiste waardering van de onderhanden projecten in xxx.
- Er zijn risico's in inkoop- en aanbestedingstrajecten, bijvoorbeeld door samenspanning (interne fraude).
- Oneigenlijk gebruik en ontvreemding van materieel, vastgoed, voorraden, creditcards en contant geld.
- Bij de controle van de projectkosten onderkennen wij een frauderisico bij de onderbouwing van de prestatieverklaring.
- Er zijn risico's op wederrechtelijk onttrekken van financiële middelen door medewerkers van het ministerie van xxx, bijbehorende baten- en lastenagenschappen en diensten en eventuele derden.
- Er zijn risico's op fraude door misbruik van wet- en regelgeving (fraude door derden) waartegen onvoldoende wordt opgetreden, bij de toekenning en vaststelling van subsidies en bijdragen.
- Er worden incidentele subsidies en opdrachten verstrekt, waarbij het risico bestaat dat bevriende relaties worden bevoordeeld.
- Rond aanbestedingen bestaat het risico dat middels voorkennis leveranciers worden bevoordeeld in ruil voor kickbacks. Dit risico speelt met name bij Europese aanbestedingstrajecten met een grote financiële omvang. Met name voor de in omvang kleinere begrotingsartikelen is dit risico materieel.
- Het onrechtmatig onttrekken van liquide middelen door het verrichten van te hoge salarisuitbetaling als gevolg van het feit dat medewerkers met betalingsbevoegdheden tevens salarisbetalingen kunnen klaarzetten.
- Het risico dat de omzet advieswerkzaamheden onnauwkeurig wordt verantwoord als gevolg van het verschuiven van uren van verlieslatende projecten of projecten waarvan het bestedingsplafond nagenoeg is bereikt, naar opdrachten met budgetruimte door de projectverantwoordelijke of een managing director om op deze wijze een hogere bonus te ontvangen.

### **Eigen frauderisicoanalyse**

De accountant maakt bij de rapportering eigen afwegingen en kan afhankelijk van specifieke omstandigheden bij de rapportering ook voor andere elementen kiezen dan benoemd in Standaard 700. De NBA beveelt aan om in controleverklaring te vermelden of de gecontroleerde entiteit een eigen frauderisicoanalyse heeft. Het al dan niet aanwezig zijn van een eigen frauderisicoanalyse en de kwaliteit ervan kan leiden tot meer of minder transparantie in het bestuursverslag.

In vrijwel alle controleverklaringen van de overheden maar ook bij enkele niet-oob's rapporteert de accountant over de frauderisicoanalyses van de gecontroleerde entiteit. In meerdere verklaringen rapporteert de accountant ook verbetermogelijkheden ten aanzien van de interne frauderisicoanalyse.

#### **Voorbeelden, van belangrijke waarnemingen in met betrekking tot de interne frauderisicoanalyses:**

- Bij de door ons uitgevoerde werkzaamheden signaleren wij verbetermogelijkheden ten aanzien van de interne frauderisicoanalyse.
- Wij constateren dat voor zowel xxx als yyy een formeel frauderisicoanalyse systeem voor het management ontbreekt en adviseren hierin te investeren, zoals verwoord in x.x.
- Wij constateren dat het ministerie xxx niet beschikt over een geformaliseerde overkoepelende frauderisicoanalyse. Zie ook ons aandachtspunt in het auditrapport bij x.x.x
- Het ministerie xxx voert risico-analyses uit op strategisch, tactisch en operationeel niveau. Wij hebben vastgesteld dat op strategisch niveau geen frauderisico's zijn geïdentificeerd, de inschatting van



frauderisico's vindt met name plaats op operationeel niveau en deels op tactisch niveau. Het ministerie xxx beschikt over een centraal meldpunt waar meldingen omtrent fraude en integriteit plaatsvinden (VCI). Het ministerie xx beschikt over beleid en procedurebeschrijvingen, die zijn opgenomen in het Handboek xxx.

- Wij constateren dat het ministerie xxx diverse maatregelen heeft ingericht welke bijdragen aan de beheersing van frauderisico's waaronder een fraude respons plan. Het ministerie beschikt nog niet over een frauderisicoanalyse.
- Wij constateren dat fraude en fraudepreventie een onderdeel is waar de gemeente actief mee bezig is. Het college heeft een integriteitsbeleid en een klokkenluidersregeling geïmplementeerd en beschikt over een interne frauderisicoanalyse waarin frauderisico's worden geïdentificeerd en relevante interne controlemaatregelen zijn gedefinieerd om deze frauderisico's te mitigeren.

### **Andere gerapporteerde waarnemingen**

Naast waarnemingen met betrekking tot de interne frauderisicoanalyses zijn in een aantal controleverklaringen ook andere waarnemingen gerapporteerd die relevant kunnen zijn voor de gebruikers van deze controleverklaringen.

### **Voorbeelden, van belangrijke waarnemingen in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' :**

- Over 2021 zijn geen fraude-meldingen gerapporteerd die effect hebben op de financiële verantwoording.
- Er is derhalve sprake van functievermenging.
- Daarnaast vragen we aandacht voor het beheer van de kunstwerken, zoals verwoord in het auditrapport Staten-Generaal hoofdstuk x.x.
- Wel vragen we aandacht voor de wijze van administreren, zoals verwoord in x.x. Ordelijk en controleerbaar financieel beheer voorkomt onnodige misverstanden en vermindert het risico op mogelijke frauduleuze handelingen.
- Wij hebben in de loop van 2021 tekortkomingen vastgesteld in de autorisatie-inrichting van het systeem dat gebruikt wordt voor de afgifte van Verklaringen Omtrent het Gedrag (VOG), en xxx geïnformeerd over hieraan gerelateerde (fraude-)risico's. xxx heeft naar aanleiding hiervan maatregelen getroffen en op basis van herbeoordeling van VOG's vastgesteld dat van onterechte VOG-verstrekking géén sprake is.
- Wij hebben vastgesteld dat voldoende adequate beheersmaatregelen zijn genomen binnen het betaalproces om te bewerkstelligen dat er alleen kan worden uitbetaald op de bankrekeningen van de Gemeenten.
- Ons beeld inzake de beheersing van het risico's op fraude en de ontwikkelingen hierin, sluit verder aan bij hetgeen het ministerie xxx hierover zelf rapporteert in haar bedrijfsvoeringsparagraaf, waaronder de constatering in zake het in opbouw zijnde frauderisicomangement.
- Wij zien een piek in de uitgaven en verantwoordingen in november en december, waardoor wij relatief veel steekproeven op deze massa uitvoeren.
- In 2021 zien wij een structurele verbetering van de risicoanalyses en is onze eerdere lichte bevinding hierop dit jaar opgelost.

### **Inzet relevante experts**

In een aantal controleverklaringen is gerapporteerd over de inzet van een forensische expert en/of overige relevante experts in relatie tot fraude. In de verklaringen is kort toegelicht waarvoor de forensische experts en/of overige relevante experts zijn ingezet.

### **Voorbeelden, van rapportering inzet overige relevante experts in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' :**

- Als onderdeel van ons proces voor het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang in de jaarrekening die het gevolg is van fraude, hebben wij frauderisicofactoren overwogen met betrekking tot frauduleuze financiële verslaggeving, oneigenlijke toe-eigening van activa en omkoping en corruptie in



samenwerking met onze forensische specialisten.

- Het risico op omkoping of schijn van afhankelijkheid bij aankopen van grond, grondposities of vastgoed hebben wij in onze controle geadresseerd door bij aankooptransacties de waarde van grond, grondposities en vastgoed te toetsen aan de waarde volgens taxatierapporten van onafhankelijke taxateurs.

### *Bespreking met interne functionarissen*

Ook blijkt uit de fraudesectie in enkele controleverklaringen dat de accountants als onderdeel van de controlewerkzaamheden spreken met functionarissen in relatie tot fraude.

#### **Voorbeelden, van rapportering over het spreken met interne functionarissen in relatie tot fraude:**

- Wij hebben inlichtingen ingewonnen bij de directie en de Chief Security Officer omtrent mogelijke signalen of gevallen van fraude.
- Aanvullend hebben wij informatie ingewonnen bij de Integriteitscoördinator Concern en de Beveiligingsautoriteit over mogelijke signalen van fraude.
- Aanvullend spreken wij meerdere malen per jaar met de Coördinator Integriteit; onder andere over mogelijke signalen van fraude, opvolging die daaraan gegeven wordt en activiteiten die het ministerie ontplooit om integere omgang met personen, geld, goederen en data te bevorderen.

## **2.3 RAPPORTERING OVER UITGEVOERDE WERKZAAMHEDEN**

In de fraudesectie beschrijft de accountant volgens Standaard 700 paragraaf 29B op welke wijze is ingespeeld op risico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Op basis van Standaard 700 paragraaf A41B bepaalt de accountant op basis van professionele oordeelsvorming de mate van gedetailleerdheid van de beschrijving, waarbij de accountant zich baseert op specifieke omstandigheden en de complexiteit van de controle.

In nagenoeg alle controleverklaringen bevat de fraudesectie een overzicht van de uitgevoerde controlewerkzaamheden. Naarmate de complexiteit van het frauderisico toeneemt is een specifiekere risicobeschrijving geformuleerd en is een meer gedetailleerdere beschrijving gegeven van de controlewerkzaamheden. Wij zien de volgende variatie in mate van detail ten aanzien van de werkzaamheden van de accountant:

- In meer dan de helft van de verklaringen zijn zowel de systeemgerichte- als de gegevensgerichte controlewerkzaamheden specifiek en concreet per frauderisico beschreven.
- In de meeste andere verklaringen zijn de systeemgerichte en/of de gegevensgerichte controlewerkzaamheden meer algemeen beschreven en minder gericht op het specifieke frauderisico.
- In enkele controleverklaringen ontbreken de uitgevoerde werkzaamheden maar is alleen een uitkomst geformuleerd.

## **2.4 INDICATIE UITKOMSTEN VAN DE CONTROLEWERKZAAMHEDEN**

In alle controleverklaringen geeft de accountant in de fraudesectie een indicatie van de uitkomsten van de controlewerkzaamheden; in het algemeen vanuit een negatieve formulering. De fraudesectie is meestal afgesloten met een passage dat geen materiële fraudes zijn gebleken, hetgeen in feite een overall uitkomst is.

#### **Voorbeelden, indicatie van de uitkomsten van de controleaanpak in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's':**

- Uit onze werkzaamheden volgen geen bevindingen.
- Uit de door ons verrichte werkzaamheden volgen er géén signalen van fraude.
- Deze controles hebben niet geleid tot bevindingen aangaande deze risico's die verdere opvolging noodzakelijk maakte.
- Uit onze werkzaamheden volgden geen signalen van fraude die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang.

- De uitkomsten van de in deze alinea genoemde werkzaamheden, voor zover wij hebben kunnen vaststellen op basis van de verstrekte controle-informatie, geven geen aanleiding tot het vermoeden van fraude.

## 2.5 VERWIJZING NAAR SPECIFIEK ONDERDEEL VAN DE FINANCIËLE OVERZICHTEN

In overeenstemming met Standaard 700, paragraaf 29B kan de accountant in de controleverklaring een verwijzing opnemen naar een toelichting in de financiële overzichten van de entiteit. Om een gebruiker van de controleverklaring de juiste koppeling te laten maken tussen de fraudesectie in de controleverklaring en de jaarrekening en specifieke risico's in de risicoparagraaf van het bestuursverslag, verdient het aanbeveling deze specifieke verwijzing in de fraudesectie op te nemen.

Verwijzing opgenomen naar specifiek onderdeel in het jaarverslag (Incl. het beleidsverslag Rijksoverheid)	2021	
	n	%
Ja	14	27%
Nee	38	73%
<b>Totaal</b>	<b>52</b>	<b>100%</b>

In 27% van de controleverklaringen verwijst de accountant vanuit de fraudesectie naar een specifiek onderdeel in de risicoparagraaf in het jaarverslag. In de andere controleverklaringen is geen verwijzing opgenomen.

In enkele fraudesecties is een verwijzing opgenomen naar een bedrijfsvoeringsparagraaf in de jaarverslagen van de rijksoverheid. Deze paragraaf bevat een verantwoording van de leiding over de interne beheersing en is de uitgelezen plek voor de rapportering over de uitkomsten van de interne frauderisicoanalyses. Wij hebben van de ADR begrepen dat met ingang van 2022 regelgeving is aangescherpt waardoor in deze bedrijfsvoerings-paragrafen een verplichte fraudeparagraaf wordt opgenomen.

Voor entiteiten geldt vanuit art. 2:391 lid 1 BW en RJ-Richtlijn 400.1052, rapportageplicht over de belangrijkste risico's die de bedrijfsvoering raken, waaronder fraude en corruptie. De accountant kan de entiteit aanmoedigen hierover te rapporteren als uitwerking van de belangrijke (gemanifesteerde) risico's ten aanzien van fraude en corruptie. Ook draagt een open dialoog tussen de accountant, bestuurders en toezichthouders over het expliciet en specifiek benoemen van de voornaamste risico's en onzekerheden gerelateerd aan fraude en corruptie in bestuursverslagen, bij aan beter intern en extern signaleren of er sprake is van vormen van fraude (zowel materieel als niet-materieel) en corruptie. Dit kan daarnaast ook preventief leiden tot meer expliciete aandacht voor interne beheersmaatregelen om frauderisico's en onzekerheden in de entiteit af te dekken.

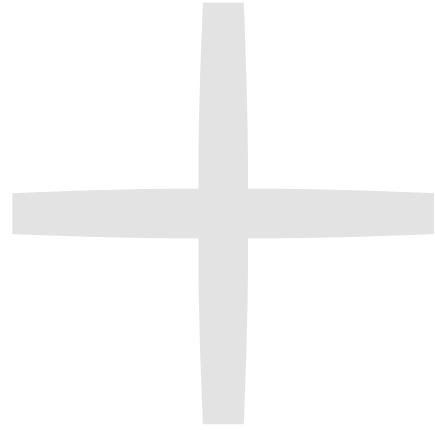
### Voorbeelden, verwijzingen naar een specifiek risico in de risicoparagraaf van het bestuursverslag:

- Het bestuur heeft in het bestuursverslag in Hoofdstuk x, bij het onderdeel Risicomanagement binnen xxx een frauderisico-analyse opgenomen.
- Wij verwijzen naar hoofdstuk x van het bestuursverslag, waarin de directeur-bestuurder de governance, het risicoprofiel en de risicobereidheid ter zake van fraude- en integriteitsrisico's heeft opgenomen.
- In het bestuursverslag is onder het hoofd "Compliance & Business Continuity Beleid" door het management een uiteenzetting opgenomen omtrent de bedrijfscode die binnen de onderneming is ingevoerd en wordt gehandhaafd.



**Voorbeelden, van verwijzingen of naar een specifieke toelichting in de jaarrekening:**

- We constateren dat voor xxx een formeel frauderisicoanalyse systeem voor het management ontbreekt, maar dat daar op onderdelen wel al aan wordt gewerkt (zie hoofdstuk x).
- Wij constateren dat xxx niet beschikt over een geformaliseerde overkoepelende frauderisicoanalyse. Zie ook ons aandachtspunt in het auditrapport bij x.x.x.
- Bij uitvoeringsorganisaties die voor xxx werken is een frauderisico in het betaalproces gesignaleerd. Met name voor de in omvang kleinere begrotingsartikelen kan dit risico materieel zijn (Artikelen x en x).
- Ons beeld inzake de beheersing van het risico's op fraude en de ontwikkelingen hierin, sluit verder aan bij hetgeen xxx hierover zelf rapporteert in haar bedrijfsvoeringsparagraaf, waaronder de constatering in zake het in opbouw zijnde frauderisicomanagement.
- Jaarlijks worden de bewezen malversaties als bijlage in het jaarverslag gepubliceerd.



### 3. GOOD PRACTICES

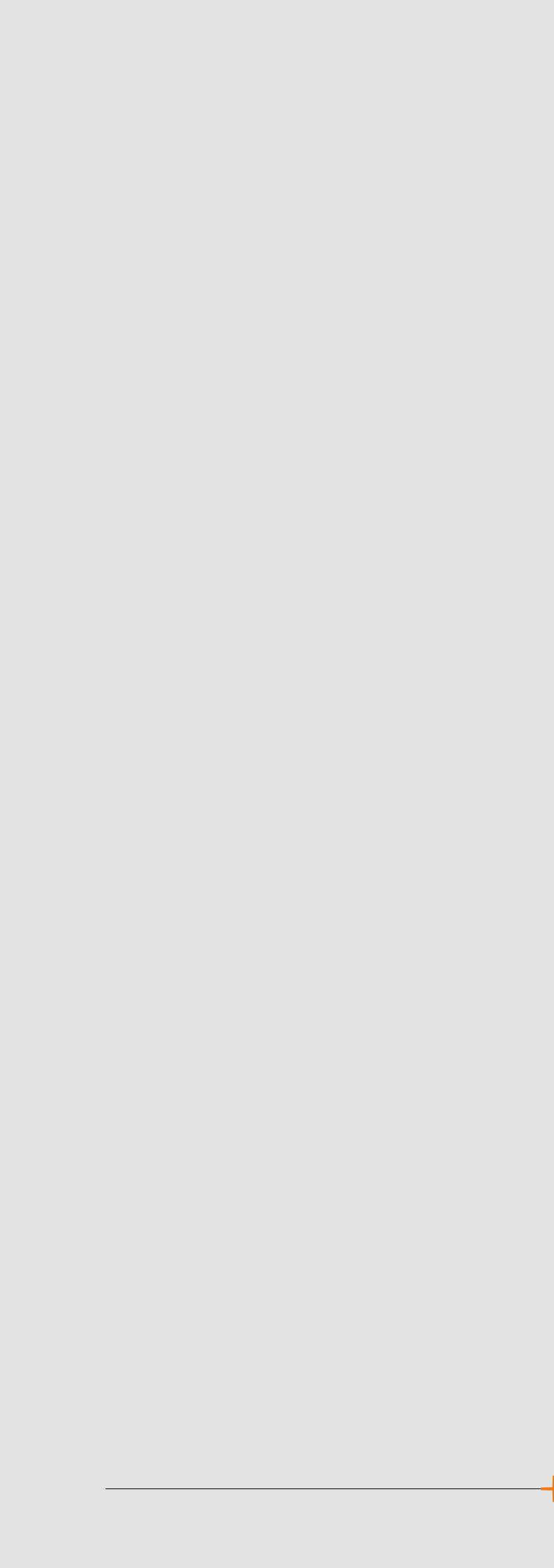
---

De analyse gericht op het rapporteren over fraude in de controleverklaringen van niet-oob's over verslagjaar 2021 heeft de volgende 'good practices' opgeleverd. Wij kunnen deze good practices delen dankzij de accountants die over verslagjaar 2021 vrijwillig hebben gerapporteerd in fraudesecties in controleverklaringen. Dit was voor hen nog niet verplicht. Bovendien hebben zij hun controleverklaringen gedeeld met de NBA om er zelf te leren en ook andere accountants van te kunnen laten leren.

- In alle controleverklaringen is conform de Standaard 700 een aparte sectie 'Controleaanpak frauderisico's' opgenomen.
- Ondanks dat dit niet verplicht is hebben enkele accountants ook aandacht gegeven aan de naleving van andere wet- en regelgeving en corruptie. Betrokken accountants gaan met hun rapportering verder dan de aanpassing van Standaard 700.
- Conform de voorgestelde elementen in Standaard 700 worden in vrijwel alle controleverklaringen de frauderisico's benoemd. Wij zien dat naarmate de complexiteit van het frauderisico toeneemt, er meer in detail is gerapporteerd. In dat geval is sprake van specifiekere frauderisicobeschrijving en een gedetailleerdere beschrijving van de controlewerkzaamheden in fraudesectie.
- Het veronderstelde frauderisico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt is nagenoeg in verklaringen opgenomen. In enkele controleverklaringen is dit frauderisico uitgebreider beschreven en/of nader gespecificeerd naar posten en/of beweringen.
- De accountant maakt bij de rapportering eigen afwegingen en kan afhankelijk van specifieke omstandigheden bij de rapportering ook voor andere elementen kiezen dan benoemd in Standaard 700. Een specifiek voorbeeld dat terugkomt in vrijwel alle controleverklaringen van de overheden is rapportering over de interne frauderisicoanalyses van de gecontroleerde entiteiten.
- In meerdere verklaringen rapporteert de accountant ook over verbetermogelijkheden ten aanzien van de interne frauderisicoanalyse door de gecontroleerde entiteit.
- Naast waarnemingen met betrekking tot de interne frauderisicoanalyses zijn in een aantal controleverklaringen ook andere waarnemingen gerapporteerd die relevant kunnen zijn voor de gebruikers van deze controleverklaringen.
- In nagenoeg alle controleverklaringen bevat de fraudesectie een overzicht van de uitgevoerde controlewerkzaamheden. Naarmate de complexiteit van het frauderisico toeneemt is een specifiekere risicobeschrijving geformuleerd en is een meer gedetailleerdere beschrijving gegeven van de controlewerkzaamheden.
- In verschillende controleverklaringen rapporteren accountants als onderdeel van de controlewerkzaamheden over afstemmingen met functionarissen van gecontroleerde entiteiten in relatie tot fraude of over inzet van externe deskundigen.
- In alle controleverklaringen rapporteert de accountant in de fraudesectie een indicatie van de uitkomsten van de controlewerkzaamheden; in het algemeen vanuit een negatieve formulering. De fraudesectie wordt dan afgesloten met een passage dat geen materiële fraudes zijn gebleken, hetgeen in feite een overall uitkomst is.
- In enkele controleverklaringen is in de fraudesectie een specifieke verwijzing opgenomen naar relevante passages in de jaarrekening of het bestuursverslag.







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)