

# NBA-ONDERZOEK TOEPASSING STANDAARD 700 - FRAUDE: WAARNEMINGEN EN UITKOMSTEN

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

**NBA**

December 2022

ERU HTUBDIW FRYBB()IT

FRC TREEAOTV UYE06JNGBBTPLKMMH

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

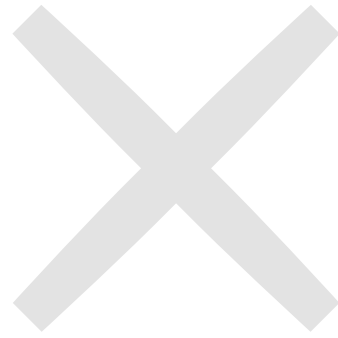
Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevens bestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij door middel van druk, fotokopieën, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande toestemming van de NBA.

---

## INHOUD

1. SAMENVATTING RAPPORT .....	4
2. AANLEIDING EN OPZET NBA-ONDERZOEK .....	6
3. BEOOGDE TRANSPARANTIE OVER HET ONDERWERP FRAUDE IN DE CONTROLEVERKLARING .....	8
4. GOOD PRACTICES EN LESSEN .....	9
5. UITKOMSTEN ONDERZOEKSTHEMA'S .....	11
5.1 Fraudesecties in controleverklaringen 2021 bij oob's (verplicht) en niet-oob's (vrijwillig) .....	11
5.2 Relatie fraudeconsultaties en rapporteringsscenario .....	11
5.3 Rapportering door cliënten in het bestuursverslag .....	12
5.4 Rapportering over verslagjaar 2022 .....	12
5.5 Conclusie .....	13





# 1. SAMENVATTING RAPPORT

---

**Verslagjaar 2021: Rapporteren leidt tot meer en betere fraudediscussies**

**Verslagjaar 2022: Volg handreiking 1150 en rapporteer fraudewaarnemingen en -uitkomsten en moedig entiteit aan ook zelf transparant te rapporteren**

*Bij de invoering van de aanpassing van Standaard 700 in december 2021 heeft het NBA-bestuur het rapporteren van uitkomsten van de controle en waarnemingen naar aanleiding van een aanwijzing van mogelijke fraude niet verplicht gesteld maar wel aangemoedigd. Daarover is besloten en extern gecommuniceerd – vanwege het belang van dit punt – om eind 2022 te evalueren of het opnemen van uitkomsten en waarnemingen alsnog verplicht moet worden gesteld.*

## **NBA-onderzoek en belangrijkste uitkomsten**

De NBA voerde op verzoek van het NBA-bestuur een onderzoek uit ter evaluatie van de toepassing van Standaard 700 door de oob-accountantsorganisaties. Deze organisaties waren over verslagjaar 2021 reeds verplicht om bij oob's te rapporteren over het onderwerp fraude in de controleverklaring. Op basis van de toezegging van het bestuur lag de focus van het NBA-onderzoek op de rapportering van uitkomsten van de controle en waarnemingen naar aanleiding van vermoede fraude. Alle oob-accountantsorganisaties hebben meegedaan.

De belangrijkste uitkomsten van het NBA-onderzoek zijn hieronder weergegeven.

## **Rapporteren leidt tot meer en betere fraudediscussies**

Het rapporteren in de fraudesectie heeft geleid tot meer en betere fraudediscussies in het controleteam en meer en goede gesprekken tussen accountant en cliënt over frauderisico's en de beheersing hiervan door de gecontroleerde entiteiten. De aandacht voor het onderwerp fraude is hierdoor toegenomen, zowel bij de gecontroleerde entiteiten als de accountant.

## **Wel 'overall' uitkomst, beperkt overige waarnemingen**

Over verslagjaar 2021 is door de oob-accountants beperkt gerapporteerd over uitkomsten van de controle en waarnemingen naar aanleiding van vermoede fraude. In nagenoeg alle fraudesecties is wel een zogenaamde 'overall' uitkomst gerapporteerd in termen dat de controle niet heeft geleid tot aanwijzingen voor fraude die tot materiële onjuistheden in de jaarrekening zou kunnen leiden.

## **2022 meer transparantie over waarnemingen en uitkomsten**

Alle oob-accountantsorganisaties ondersteunen de rapporteringslijn van het rapporteren over waarnemingen en uitkomsten. In navolging van Handreiking 1150 zullen ze die voor verslagjaar 2022 zoveel mogelijk gaan volgen. Dit zal de transparantie over het onderwerp fraude in de controleverklaring nog verder ten goede komen. Geheimhouding en vertrouwelijkheid worden door oob-accountants als belangrijke belemmering voor transparant rapporteren over vermoede fraude benoemd.

## **Aanscherping rapportering over het onderwerp fraude door entiteiten**

Rapportering door de entiteiten zelf over de onderwerpen fraude en corruptie verdient aanscherping. Voor alle wettelijke controles gaan accountants verplicht rapporteren over frauderisico's en werkzaamheden (waarbij het rapporteren over uitkomsten en waarnemingen naar aanleiding van vermoede fraude wordt aangemoedigd), terwijl de gecontroleerde entiteit nog geen rapportageplicht kent. De oob-accountants roepen op tot aanscherping van wetgeving en verslaggevingsrichtlijnen op dit punt. Dit biedt perspectief om meer in detail over waarnemingen en uitkomsten te kunnen rapporteren in de controleverklaring.

## **Rapporteren over het onderwerp fraude doorloopt leercurve**

Toepassing van de aangepaste Standaard 700 doorloopt een leercurve die naar verwachting nog belangrijker zal gaan gelden voor niet-oob-accountantsorganisaties. De accountants bij deze accountantsorganisaties gaan over verslagjaar 2022 voor het eerst over het onderwerp fraude rapporteren (in fraudesecties) in controleverklaringen. Aanpassing van Standaard 700 ten aanzien van *verplicht* rapporteren over waarnemingen en uitkomsten van de controle is om die reden nu nog te vroeg.

## **NBA-bestuur: 'rapporteur fraudewaarnemingen en -uitkomsten'**

*Het verdient aanbeveling om door middel van berichtgeving vanuit het NBA-bestuur verscherpte aandacht te vragen voor het rapporteren over uitkomsten van de controle en waarnemingen naar aanleiding van vermoede fraude in de controleverklaring. De aanscherping geldt in geval van materiële afwijkingen als gevolg van vermoede fraude gevolgd door redres (in de jaarrekening en/of interne beheersing) door de cliënt, en hierover het gesprek aangaan met de cliënt om ook zelf transparant over het onderwerp fraude te rapporteren.*

*Ook verdient het aanbeveling om de onderwerpen vertrouwelijkheid en geheimhouding vanuit de NBA actief op te pakken en in overleg te treden met de wetgever en de Raad voor de Jaarverslaggeving om rapportering over het onderwerp fraude door entiteiten af te dwingen vanuit wetgeving of verslaggevingsrichtlijnen.*





## 2. AANLEIDING EN OPZET NBA-ONDERZOEK

---

### **Toezegging NBA-bestuur**

In december 2021 is de aanpassing van Standaard 700<sup>1</sup> ten aanzien van het rapporteren over de onderwerpen fraude en continuïteit goedgekeurd door het NBA-bestuur. Het bestuur is van mening dat het belangrijk is meer zichtbaar te maken wat accountants aan de onderwerpen fraude en continuïteit doen opdat stakeholders zich daarover een oordeel kunnen vormen. ‘Door dit in de controleverklaring op te nemen vragen we alle accountants om expliciet over continuïteit en frauderisicofactoren ook de discussie aan te gaan met de gecontroleerde entiteit en de desbetreffende toezicht-houders (de met governance belaste personen). Zo maken we tastbaar wat je van een accountant mag verwachten.’

### **Aanmoediging NBA-bestuur**

Bij de invoering van de aanpassing van Standaard 700 in december 2021 heeft het NBA-bestuur het rapporteren van uitkomsten van de controle en waarnemingen naar aanleiding van vermoede fraude niet verplicht gesteld maar wel aangemoedigd. Wel is besloten – vanwege het belang van dit punt – eind 2022 te evalueren of het opnemen van uitkomsten en waarnemingen alsnog verplicht moet worden gesteld.

### **NBA-onderzoek 2022**

Voor oob's is vanaf controlejaar 2021 sprake van verplichte rapportering over het onderwerp fraude in de controleverklaring. Het NBA-onderzoek ziet derhalve toe op de oob-accountantsorganisaties.

De NBA heeft vanaf het voorjaar 2022 circa 80 controleverklaringen 2021 van oob's<sup>2</sup> geanalyseerd. Hierbij zijn verklaringen betrokken van alle zes oob-accountantsorganisaties. Over de **NBA-analyse van de verklaringen** is separaat gerapporteerd.

Voorts is aan de oob-accountantsorganisaties over verslagjaar 2021 in het kader van de evaluatie van de toepassing van Standaard 700 informatie uitgevraagd over het aantal fraudeconsultaties en situaties waarin sprake was van materiële afwijkingen als gevolg van fraude in relatie tot het aantal verklaringen met gerapporteerde uitkomsten van de controle en waarnemingen naar aanleiding van vermoede fraude. Alle oob-accountantsorganisaties hebben in meer of mindere mate (uitgebreid) aangeleverd.

Naar aanleiding van de ontvangen aanlevering en verkregen inzichten vanuit de NBA-analyse van de verklaringen is een gezamenlijke sessie gehouden waarin is ingezoomd op de toepassing van Standaard 700 over verslagjaar 2021, de communicatie met en rapportering door cliënten en de kantoorpolicy voor verslagjaar 2022. De nadruk lag op de toepassing van rapporteringsscenario 3 dat aanleiding geeft tot rapportering van uitkomsten van de controle en waarnemingen naar aanleiding van (een aanwijzing van) vermoede fraude, zowel door de accountant als door de gecontroleerde entiteit.

<sup>1</sup> De aanpassing van de Standaard 700 ziet toe op wettelijke controles:

- Oob's vanaf controlejaar 2021 verplichte rapportering over fraude in de controleverklaring
- Alle wettelijke controles vanaf controlejaar 2022 verplichte rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaring

<sup>2</sup> Dit betreft 40 AEX- en AMX-fondsen en 40 overige oob's.

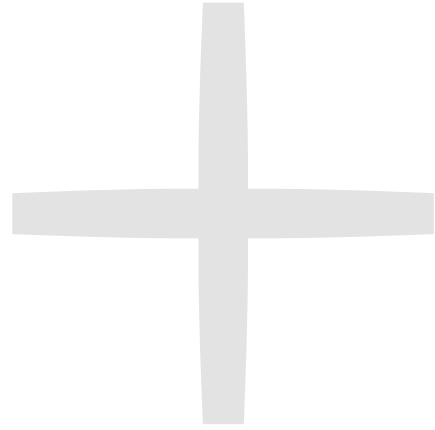
## Rapportering

De uitkomsten en rapportering is afgestemd met alle betrokken oob-accountantsorganisaties. Op 6 december jl. zijn de uitkomsten besproken met het NBA-bestuur.

In het NBA-onderzoek zijn ook attentiepunten naar voren gekomen die toezien op de inhoud van Standaard 700 en *Handreiking 1150 Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring* en het feit dat het lopende NBA-onderzoek naar geheimhouding nog niet is afgerond. Deze attentiepunten worden meegenomen bij de evaluatie van Standaard 700. Het NBA-bestuur heeft in 2023 een evaluatie van de effectiviteit van de maatregel van verplichte rapportering op basis van Standaard 700 aangekondigd met NBA-besluitvorming over de verplichtstelling voor het niet-wta domein en het niet naleven van wet- en regelgeving.







### 3. BEOOGDE TRANSPARANTIE OVER HET ONDERWERP FRAUDE IN DE CONTROLEVERKLARING

---

#### **Fraude rapporteringsscenario's**

Transparantie in de controleverklaring heeft betrekking op de wijze waarop door de accountant bij de controle van de jaarrekening is ingespeeld op frauderisico's en vermoede fraude. De mate van detail van rapportering in de fraudesectie in de controleverklaring varieert met de mate van significante aandacht tijdens de uitvoering van de controle (bijvoorbeeld alleen rapportering over frauderisico's, of ook over werkzaamheden en uitkomsten en waarnemingen naar aanleiding van vermoede fraude).

Hoe de accountant in de fraudesectie van de controleverklaring kan inspelen op frauderisico's en vermoede fraude is uitgewerkt in Handreiking 1150 *Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's in de controleverklaring*. In de handreiking zijn vier scenario's van rapportering uitgewerkt. Scenario 1 en 2 zien toe op rapportering over frauderisico's. Scenario 3 en 4 zien toe op rapportering over (aanwijzingen van) vermoede fraudes die materieel zijn in het licht van de jaarrekening als geheel.

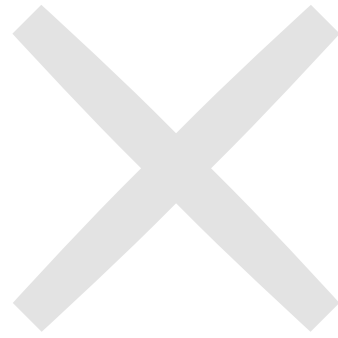
#### **Significante aandacht voor vermoede fraude zichtbaar in de fraudesectie**

Als bij de controle sprake is van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude zal nader onderzoek plaatsvinden door de entiteit en de accountant. In rapporteringsscenario 3 is sprake van een (aanwijzing van) vermoede fraude, die vraagt significante aandacht van de accountant, en wordt opgevolgd door adequate redressering door de entiteit (in de jaarrekening en in de interne beheersing). De accountant geeft vervolgens een goedkeurende controleverklaring af. Waar dit vóór de aanpassing van Standaard 700 niet zichtbaar was in de controleverklaring, wordt dit door rapportering over controlewerkzaamheden, uitkomsten van de controle en waarnemingen naar aanleiding van de (aanwijzing van) vermoede fraude in de fraudesectie wel transparant ná de aanpassing van Standaard 700. In Handreiking 1150 is uitgewerkt hoe de accountant in het geval van vermoede fraude kan rapporteren – met inachtneming van vertrouwelijkheid. Ook is uitgewerkt dat een vermoede fraude aanleiding is voor de entiteit om over de (daadwerkelijke gemanifesteerde) risico's van fraude en of corruptie te rapporteren in het jaarverslag (op basis van art. 2:391 lid1 BW en RJ 400.1052)<sup>3</sup>. De accountant kan de rapportering door de cliënt aanmoedigen om vervolgens ernaar te kunnen verwijzen vanuit de fraudesectie (in de controleverklaring).

---

<sup>3</sup> RJ 400.1052 is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. In verslagjaren vóór 2022 is RJ 400.110b van toepassing.





## 4. GOOD PRACTICES EN LESSEN

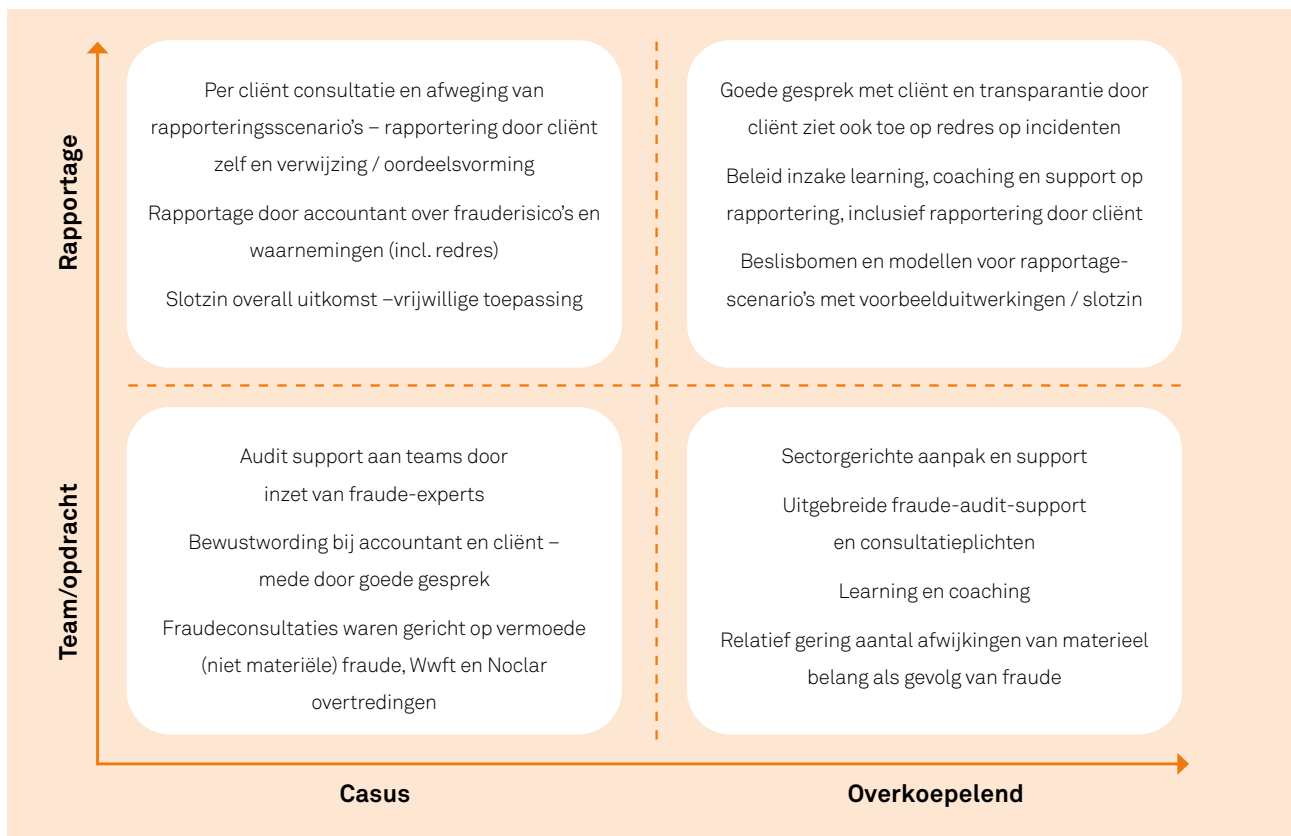
Alle oob-accountantsorganisaties hebben in de fraudesecties en in kernpunten gerapporteerd over frauderisico's, de controleaanpak en de uitgevoerde werkzaamheden. Uit de NBA-analyse van de verklaringen en het NBA-onderzoek ter evaluatie van de toepassing van Standaard 700 zijn good practices en lessen afgeleid, die wij hierna rapporteren.

### GOOD PRACTISES

De good practices zien toe op:

- Ondersteuning van het team / op opdrachtniveau bij fraudedetectie en fraudeopvolging. Deze good practices zijn bij alle oob-accountantsorganisaties aanwezig.
- Het proces van rapporteren over het onderwerp fraude. Hier is sprake van variatie in de mate van ontwikkeling en organisatie bij de oob-accountantsorganisaties.

De good practices vanuit de uitwisseling van aanpak zijn relevant om van elkaar te leren.



## LESSONS LEARNED

Uit de NBA-analyse van de verklaringen en het NBA-onderzoek ter evaluatie van de toepassing van Standaard 700 komen de volgende lessen:

- Het rapporteren in de fraudesectie heeft geleid tot meer en betere fraudediscussies in het controleteam en meer en goede gesprekken tussen accountant en cliënt over frauderisico's en de beheersing hiervan door de entiteit.
- Wij hebben van de accountantsorganisaties vernomen dat het aantal afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude (binnen het totaal van de fraudeconsultaties) relatief beperkt is:
  - In geen van de verklaringen van de oob-accountantsorganisaties heeft dit geleid tot een afwijkend oordeel (rapporteringsscenario 4).
  - Het aantal materiële fraudecasussen, opgevolgd met redres (in de jaarrekening) door de cliënt, en leidend tot een goedkeurende verklaring (rapporteringsscenario 3) is niet inzichtelijk in de door ons geanalyseerde controleverklaringen.
- De slotzin in de fraudesectie is een belangrijke 'overall' uitkomst die nagenoeg in alle fraudesecties is toegepast.
- Naast cliëntspecifieke uitwerking en waarnemingen in kernpunten en over frauderisicoanalyses van het management is er beperkt sprake van waarnemingen naar aanleiding van vermoede fraude in de fraudesecties. Rapportering over waarnemingen gaat altijd gepaard met rapportering door de cliënt in de jaarrekening en het bestuursverslag. Vertrouwelijkheid / geheimhouding, mede vanuit de VGBA, wordt als dilemma benoemd om te rapporteren over materiële afwijkingen als gevolg van fraude alsmede het feit dat de cliënt niet zelf rapporteert.
- Het is van belang dat er betere aansluiting komt tussen informatie over het onderwerp fraude in de controleverklaring en in de jaarrekening / het bestuursverslag. Rapportering door de cliënt kan niet worden afgedwongen op basis van regelgeving; voor entiteiten geldt slechts een heel beperkte rapportageplicht over belangrijkste frauderisico's. Dit biedt de accountant weinig steun in het rapportageproces vanuit een vermoede fraude en redres op basis van rapporteringsscenario 3. Aanscherping van wetgeving en verslaggevingsrichtlijnen voor entiteiten is noodzakelijk.
- Accountants kunnen hun cliënten nog beter wijzen op de huidige mogelijkheden vanuit art. 2:391 lid1 BW en RJ 400.1052 om te rapporteren over de belangrijkste risico's ten aanzien van fraude en corruptie in het bestuursverslag. In Handreiking 1150 is het aspect vertrouwelijkheid uitgewerkt en worden accountants aangemoedigd bij het nalaten of niet volledig rapporteren door de cliënt dit mee te nemen in de oordeelsvorming op basis van Standaard 720. De aanmoediging tot rapportering door de cliënt verdient in de praktijk meer aandacht.
- Het proces van rapporteren is voor veel accountants nieuw. Er is behoefte aan voorbeelduitwerkingen met het risico dat 'boilerplate' teksten ontstaan. Deze zien we bijvoorbeeld in fraudesecties; de kernpunten in de verklaring zijn in het algemeen veel cliëntspecifieker beschreven. Het goed rapporteren vraagt vaktechnische support op het rapportageproces en accountants moeten (beter) opgeleid worden in het cliëntspecifiek opschrijven van de fraudeaanpak en waarnemingen.



## 5. UITKOMSTEN ONDERZOEKSTHEMA'S

---

### 5.1 FRAUDESECTIES IN CONTROLEVERKLARINGEN 2021 BIJ OOB'S (VERPLICHT) EN NIET-OOB'S (VRIJWILLIG)

**Onderzoeksvraag: Hoe is de fraudesectie toegepast in verklaringen bij oob's en niet-oob's?**

#### *Oob's*

Alle oob-accountantsorganisaties hebben conform de verplichting gerapporteerd in kernpunten van de controle en/of fraudesecties in de controleverklaring. Hierbij is over de benoemde elementen van Standaard 700 - frauderisico's, aanpak, werkzaamheden - gerapporteerd. Eén oob-accountantsorganisatie heeft in alle controleverklaringen conform kantoorbeleid ook gerapporteerd over non-compliance (Standaard 250) en gaat dus verder dan de aanpassing van Standaard 700.

#### *Niet-oob's*

De NBA heeft alle accountantsorganisaties over 2021 opgeroepen vrijwillig te gaan proefrapporteren voor de niet-oob's. Uit het NBA-onderzoek blijkt dat het rapporteren in een fraudesectie bij niet-oob's over verslagjaar 2021 nog niet breed is toegepast. Wij zien een gevarieerd beeld, veelal gebaseerd op kantoorbeleid en -uitvoering:

- Audit support / betrokkenheid van afdeling vaktechniek dat erop is gericht dat iedere wettelijke accountant / partner in ieder geval voor één / enkele cliënten over het onderwerp fraude in de verklaring rapporteert. Hierbij is onder andere gehandeld in samenspraak met de geselecteerde cliënt. Eén accountantsorganisatie hanteert beslismomen om de niet-oob-accountants te begeleiden in het rapportage-consultatieproces.
- De uitgebreide rapportering is niet toegepast voor de niet-oob-clieënten, om verschillende redenen, waaronder te veel druk op de praktijk en het feit dat het niet verplicht was voor 2021.
- De toepassing van de uitgebreide rapportering is overgelaten aan vrijwilligheid van individuele partners die in samenspraak met cliënten hebben gerapporteerd. Er zijn ook enkele goede voorbeelden benoemd waar dit ook voor niet-oob's heeft geleid tot rapportering door zowel de cliënt als de accountant.

### 5.2 RELATIE FRAUDECONSULTATIES EN RAPPORTERINGSSCENARIO

**Onderzoeksvraag: Zijn aanwijzingen van fraude / vermoede fraude in de controleverklaringen geadresseerd?**

Alle oob-accountantsorganisaties hebben sjablonen of templates beschikbaar waarin een slotzin is opgenomen die wordt gebruikt ter afsluiting van de fraudesectie. Deze slotzin bevat veelal een negatieve formulering dat geen materiele fraude is gebleken en wordt als de 'overall' uitkomst gezien. Toepassing van deze slotzin is veelal vrijwillig en deze is dus niet overal gerapporteerd.

Positief is dat alle oob-accountantsorganisaties onderkennen dat het belangrijk is om zo transparant als mogelijk te rapporteren. Wij hebben per oob-accountantsorganisatie inzicht verkregen in de fraudeconsultaties en een relatie gelegd met de rapportering over waarnemingen naar aanleiding van vermoede fraude (rapporteringsscenario 3). Daarbij valt het volgende op:



- Consultaties kunnen ook toezien op niet materiële fraude en witwassen en NOCLAR; dit leidt niet tot rapportering in de controleverklaring. Wij hebben vernomen dat het aantal consultaties van materiële fraudes dat in aanmerking komt voor rapportering relatief gering is. Twee oob-accountantsorganisaties hadden over 2021 geen materiële fraudes en derhalve geen aanleiding om waarnemingen te rapporteren.
- Twee oob-accountantsorganisaties rapporteren vanuit kantoorbeleid alleen frauderisico's (ook in geval van materiële afwijkingen als gevolg van vermoede fraude en opvolgend redres door de cliënt). Een uitzondering is door een van deze organisaties gemaakt voor een tweetal cliënten omdat die zelf rapporteerden.
- Twee oob-accountantsorganisaties beoordelen per casus en consultatie of sprake is van significante aandacht en wat de mogelijke impact is op de controleverklaring (kernpunt, aanpak, impact op het oordeel) en of en hoe de cliënt de mogelijke onregelmatigheden / het vermoeden van (materiële) fraude toelicht (in de jaarrekening of eventueel aanvullend in het bestuursverslag). Daarbij is het kantoorbeleid om bij de cliënt aan te dringen op rapportering in de jaarrekening en bestuursverslag, hetgeen tot stevige discussies kan leiden. Betrokken accountantsorganisatie laat zich daarbij niet weerhouden van eigen rapportering. In de controleverklaringen zijn onder andere verwijzingen naar passages in de rapportage van de cliënt opgenomen.
- Rapporteringsscenario 4 met effect op het accountantsoordeel is bij geen van de oob-accountantsorganisaties van toepassing geweest.

### 5.3 RAPPORTERING DOOR CLIËNTEN IN HET BESTUURSVERSLAG

#### Onderzoeksvraag: Zijn aanwijzingen van vermoede fraude in het bestuursverslag van cliënten geadresseerd?

De oob-accountantsorganisatie moedigen de rapportering door de cliënt in meer en mindere mate actief aan. Eén oob-accountantsorganisatie hanteert duidelijk kantoorbeleid dat de cliënt zelf moet rapporteren. Niet alle oob-accountantsorganisatie hebben een scherp beeld hoe hiermee in hun eigen praktijk is omgegaan. Ze onderkennen dat ze hierin meer proactief zouden kunnen optreden.

Opgemerkt wordt dat aanvullend op de handvatten voor accountants vanuit de NBA ook dwingende aandacht voor de rapportering over de onderwerpen fraude en corruptie door entiteiten noodzakelijk is, zowel vanuit de Raad voor de Jaarverslaggeving als vanuit de wetgever. De NBA heeft hierover overleg met de Raad voor de Jaarverslaggeving. De Raad is van mening dat er in het Burgerlijk Wetboek en in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving voldoende aanknoping zit, waar accountants actief op kunnen toezien. De NBA heeft in opvolgende wetgevingsbrieven het ontbreken van de verplichting tot rapportering door entiteiten over de onderwerpen fraude en corruptie aangekaart. Ook heeft de NBA een Verklaring omtrent Risicobeheersing (VOR) onder de aandacht gebracht, met inbegrip van frauderisico's.

In Handreiking 1150 wordt aanbevolen de rapportering door de cliënt in jaarrekening en jaarverslag expliciet in de communicatie met de cliënt te benadrukken, op naleving hiervan toe te zien en de gevolgen expliciet in de oordeelsvorming te betrekken. De NBA heeft brochures gepubliceerd die accountants kunnen gebruiken om cliënten te informeren over de inhoudelijke stappen die ze kunnen nemen om frauderisicoanalyses op te stellen, hetgeen ook een goede basis kan vormen ter aanmoediging van het rapporteren over de belangrijkste risico's ten aanzien van de onderwerpen fraude en corruptie.

### 5.4 RAPPORTERING OVER VERSLAGJAAR 2022

#### Onderzoeksvraag: Hoe zit het kantoorbeleid voor verslagjaar 2022 eruit vanuit de ervaring over 2021?

Alle oob-accountantsorganisaties hebben voor de toepassing van de rapportering conform Standaard 700 over verslagjaar 2022 activiteiten ten aanzien van learning en coaching ingeregeld. De oob-accountantsorganisaties hebben de ervaring over verslagjaar 2021 gebruikt en op basis hiervan voor verslagjaar 2022 de noodzakelijke vaktechnische ondersteuning georganiseerd. Het verplicht rapporteren over verslagjaar 2021 heeft opgeleverd dat goed en duidelijk rapporteren geen automatisme is en accountants daarbij begeleiding nodig hebben. Vanuit de ervaringen wordt aandacht gevraagd voor ondersteuning aan de niet oob-accountantsorganisaties door de NBA.

Uit de praktijk van de oob-accountantsorganisaties komt naar voren dat het aantal afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude relatief gering is. Dit lijkt in contrast te staan met de aantallen fraudeconsultaties per oob-accountantsorganisatie (benoemd is tussen circa 20 en 250 per jaar). Deze fraudeconsultaties, die tevens in de vorm van

een AQI verankerd gaan worden, zien toe op veel meer situaties dan alleen afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude. Er blijken verschillen te bestaan in de fraudeconsultatieaanpak van de verschillende oob-accountantsorganisaties en er is behoefte hierover nader met elkaar door te spreken om van elkaar te leren en ook vanuit de NBA te kunnen meegeven aan niet-oob-accountantsorganisaties.

Binnen alle oob-accountantsorganisaties wordt over verslagjaar 2022 consultatie van de fraudesecties in verklaringen ingeregeld: in meer of mindere mate is een uitgewerkte aanpak voorhanden of wordt aangesloten op de reguliere aanpak van fraudeconsultaties of de werkwijze over verslagjaar 2021. Benoemde goede voorbeelden qua aanpak voor verslagjaar 2022 zijn:

- Uitwerking van een beslisboom die als denkmodel kan worden gehanteerd voor de verschillende rapporterings-scenario's, met voorbeeldteksten die teams kunnen hanteren en cliëntspecifiek moeten maken.
- Trainingen over de techniek / aanpassing van de controleverklaring en over communicatie (hoe schrijf ik en hoe leest een gebruiker).
- Uitwerking van consultatiecriteria met een review support model met bijvoorbeeld onderscheid tussen oob's en niet-oob's, verplichte consultatie van een of enkele verklaringen per partner, regionale- en sectoraanpak ter review of meelezen van verklaringen.
- In de communicatie met de cliënt nadruk leggen op fraudegerelateerde toelichtingen in jaarrekening en informatie in het bestuurverslag met als doel om in de controleverklaring te kunnen verwijzen naar de tekst die in de jaarrekening van de client is opgenomen.
- Enkele accountantsorganisaties onderscheiden zich door het rapporteren over de onderwerpen fraude en continuïteit ook toe te passen voor de niet-wettelijke controles en tevens te rapporteren over niet naleven wet- en regelgeving.

## 5.5 CONCLUSIE

### **Onderzoeksvraag: Moet er voor 2022 een verplichting komen tot rapportering over waarnemingen?**

Alle oob-accountantsorganisaties zijn het erover eens dat aanwijzingen van vermoede materiële fraude, opgevolgd door redres, waarna er uiteindelijk geen materiële fraude meer resteert in het kader van de jaarrekening (en dus een goedkeurend oordeel) leiden tot significante aandacht van de accountant in de uitvoering van de controle. Gaan de oob-accountantsorganisaties over verslagjaar 2022 in dat geval dan ook transparanter rapporteren over uitkomsten van de controle en waarnemingen naar aanleiding van vermoede fraude conform Handreiking 1150 (rapporteringsscenario 3)? De reacties hierop variëren. In het algemeen wordt de rapporteringslijn van scenario 3 in Handreiking 1150 ondersteund en gaan ze die zoveel mogelijk volgen. Zonder harde toezegging omdat vertrouwelijkheid en geheimhouding als belangrijke belemmeringen worden benoemd.

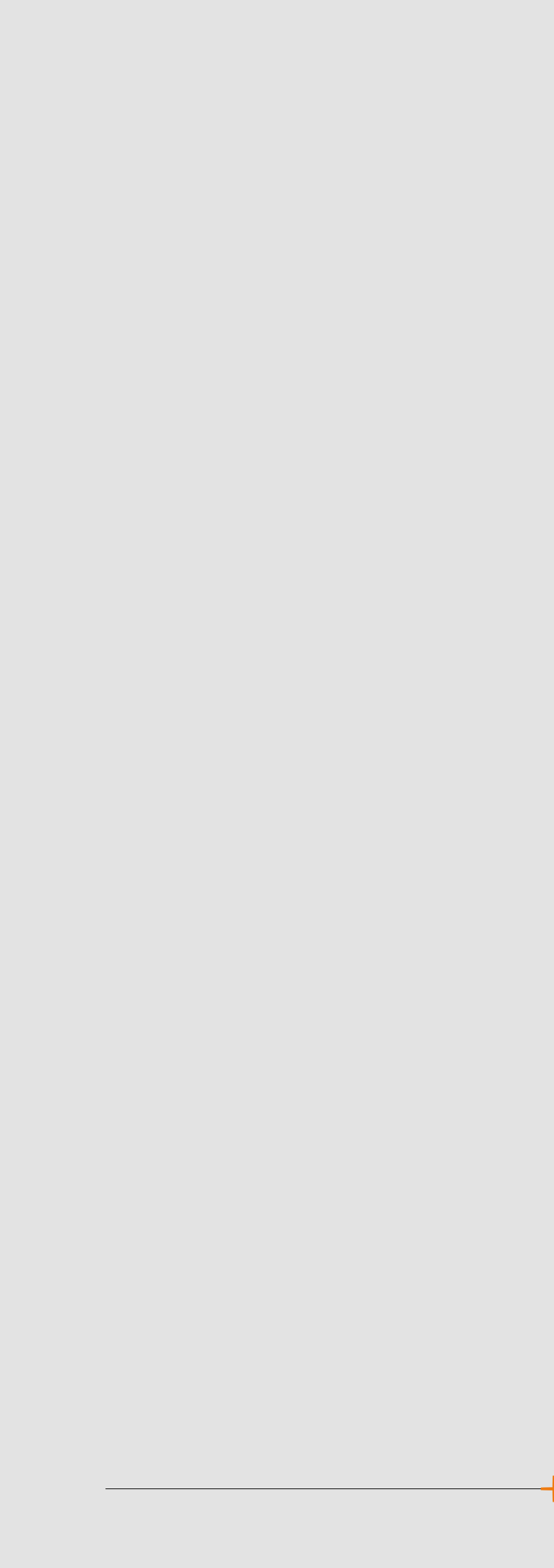
Iedereen blijft werken met formats en templates waarin een standaard slotzin en 'overall' uitkomst is opgenomen, die aangeeft dat er geen materiële afwijkingen zijn geconstateerd als gevolg van fraude, waarbij het toepassen ervan zal worden aanbevolen, maar het blijft vrijblijvend.

Opgemerkt wordt dat transparante rapportering door de cliënt in jaarrekening en jaarverslag in feite onderdeel zou moeten zijn van het redres; dergelijke situaties lenen zich voor aanmoediging tot rapportering door de cliënt in de jaarrekening en het jaarverslag. Dit wordt breed ondersteund, maar wel met de opmerking dat aanscherping van regelgeving hierop relevant is.

Terugkijkend naar het proces dat is gevolgd over 2021 is het rapporteren in de fraudesectie door iedereen ervaren als een bewerkelijk traject met veel aandacht voor trainen en coachen en communicatie met cliënten. Voor de oob-accountantsorganisaties was het rapporteren over het onderwerp fraude in de controleverklaring niet nieuw in 2021, want al vóór de aanpassing van Standaard 700 rapporteerden zij over frauderisico's in kernpunten als sprake was van significante aandacht. De niet-oob-accountantsorganisaties gaan over verslagjaar 2022 voor het eerst uitgebreid over het onderwerp fraude rapporteren in fraudesecties in de controleverklaringen en hiermee ervaring opdoen. Zij zullen naar verwachting een grote leercurve gaan doormaken.



De NBA vindt het te vroeg om Standaard 700 nu al aan te passen ten aanzien van verplicht rapporteren over waarnemingen en uitkomsten van de controle. De meerderheid aan wettelijke accountants gaat in 2023 voor het eerst over verslagjaar 2022 rapporteren over frauderisico's en werkzaamheden (en waar mogelijk uitkomsten en waarnemingen) in fraudesecties en gebruikmaken van de handvatten in Handreiking 1150. Ondersteuning hierbij vanuit de NBA, bijvoorbeeld via NBA Helpt en de helpdesk, verdient prioriteit. Alsook berichtgeving waarin het NBA-bestuur op basis van deze evaluatie over verslagjaar 2021 verscherpte aandacht vraagt voor transparante rapportering over uitkomsten van de controle en waarnemingen naar aanleiding van vermoede fraude, in lijn met Handreiking 1150.





Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

**NBA**

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)

