

Aan: Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisaties van Accountants
T.a.v. het Adviescollege Beroepsreglementering
Per e-mail: consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl

Tilburg, 22 oktober 2021
Kenmerk: 21-002/Dvo/AS

Betreft : Onze reactie op het Consultatiedocument 'Verplichte rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaring'

Geachte Adviescollege Beroepsreglementering.

Hierbij reageren wij op het Consultatiedocument 'Verplichte rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaring' d.d. 13 september 2021. Wij zullen hierna eerst in algemene zin reageren op het invoeren van een verplichting om te rapporteren over fraude en continuïteit in de controleverklaring. In onderdeel 2 geven wij onze reactie op de individuele consultatievragen.

1. Onze algemene reactie

Wij begrijpen dat het Nederlandse accountantsberoep zich in een positie bevindt waardoor het nodig is een flinke stap voorwaarts te doen. Wij waarderen dan ook het initiatief om transparant te gaan rapporteren over wat de accountant tijdens zijn controle aan werkzaamheden verricht rondom de risico's op fraude en continuïteit. Wij zien de meerwaarde hiervan, óók voor het maatschappelijk verkeer: voor beide onderwerpen is een belangrijke controle-rol weggelegd voor de accountant en hierover publiekelijk rapporteren draagt ons inziens bij aan het relevant houden van het accountantsberoep.

Noodzaak aanvullende communicatie naar maatschappelijk verkeer

De NBA schetst dat de uitbreiding van de rapportageverplichting niet met zich meebrengt dat de accountant extra werkzaamheden hoeft te verrichten: hij rapporteert over hetgeen hij al doet of zou moeten doen. Wij merken op dat onze verwachting is dat een meer uitgebreide rapportage over fraude en continuïteit, de verwachtingen bij gebruikers zal verhogen terwijl geen sprake is van aanvullende werkzaamheden of een verhoogde kwaliteit ten aanzien van beide onderwerpen. Daarom is het van belang om, juist op het moment dat we meer verwachtingen opwekken door uitgebreider te rapporteren, ook duidelijkheid geven over onze beperkingen als accountants op het gebied van fraude. Daar waar veel van ons mag worden

verwacht op het gebied van het detecteren van frauduleuze financiële verslaggeving, moeten door een goede communicatiestrategie de verwachtingen ten aanzien van het ontdekken van 'oneigenlijke toe-eigening van activa' worden getemperd. Uit onderzoek is bekend dat externe accountants slechts in 3 tot 4% van de gevallen deze vorm van fraude ontdekken. Uiteraard kunnen accountants wel een belangrijke bijdrage leveren aan het signaleren van deze frauderisico's en het identificeren van tekortkomingen in de interne beheersing van deze frauderisico's.

Een goede communicatie vanuit het NBA over onze beperkingen in dit domein kan voorkomen dat de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer ongefundeerd worden opgevoerd en - beter nog- kunnen worden teruggebracht naar reële proporties.

Scheiding tussen Standaard 240 en 250 handhaven?

Ten aanzien van het onderwerp fraude doet zich een dilemma voor. Het huidige voorstel richt zich op fraude en beperkt zich daarbij tot de definitie van Standaard 240. Het publiek, de media en de politiek hanteren in het algemeen een ruimere definitie van 'fraude' waarbij ook de niet naleving van wet- en regelgeving alsmede corruptie onder een meer brede definitie van fraude worden meegenomen. Ook hier schuilt het risico van vergroting van de verwachtingskloof. Willen we ons beperken tot fraude conform de definitie van controlestandaard 240, dan is dat duidelijk minder dan wat het publiek van ons verwacht en zal hieraan veel aandacht in de communicatie van het NBA moeten worden besteed. Willen we meer tegemoet komen aan de verwachting van het publiek en teleurstellingen voorkomen dan ligt het voor de hand om de reikwijdte van deze rapportageverplichting uit te breiden tot de onderwerpen naleving van wet- en regelgeving en corruptie (Standaard 250).

Is er dus enerzijds reden om te komen tot een aanpassing van de voorgestelde rapportageverplichting zodat naast fraude, hieronder ook andere opzettelijke niet-naleving van wet- en regelgeving valt, is er anderzijds ook aanleiding om te pleiten voor een inperking van de reikwijdte van het begrip fraude tot materiële frauduleuze financiële verslaggeving die beslissingen van gebruikers kan beïnvloeden, daarbij aansluitend op de definitie in de Bta, artikel 36. Dit voorkomt eveneens ongerechtvaardigde verwachtingen rondom de rol van de accountant bij niet materiële fraudes.

Noodzaak aanvullende acties voor opname in verslaggevingsvereisten

Ondanks de gesignaleerde meerwaarde dreigt de accountant met de nu voorgestelde uitbreiding van de verplichte rapportering in de controleverklaring voor de troepen uit te lopen, als niet ook de verantwoordingsbasis van het bestuur in de jaarrekening en het bestuursverslag wordt uitgebreid op de onderwerpen fraude en continuïteit. Hiervoor verwijzen wij bijvoorbeeld naar het in december 2018, door de Stuurgroep Publiek Belang, uitgebrachte 'white paper continuïteit' waarin uitstekende voorstellen zijn opgenomen om een bijdrage te leveren om de verwachtingskloof voor dit onderwerp te reduceren met onder andere het invoeren van vaste paragraaf inzake toekomstbestendigheid in het bestuursverslag. Op soortgelijke wijze zou ook gedacht kunnen worden aan een verplichte paragraaf over de preventie en detectie van fraude en het naleven van wet- en regelgeving in het bestuursverslag. Wanneer de verantwoordingen over deze onderwerpen door het bestuur zouden worden toegevoegd, zou de nu voorgestelde uitbreiding van de rapportage in de controleverklaring minder geïsoleerd komen te staan en daarmee veel effectiever worden. Er is immers sprake van een ketenverantwoordelijkheid. Daarbij aansluitend is het logischer en passender dat de accountant (dan) niet alleen zijn werkzaamheden, maar ook zijn bevindingen rapporteert, verwijzend naar deze extra verantwoordingen.

Wij realiseren ons dat aanpassingen in wet- en regelgeving rondom financiële verslaggevingsverplichtingen niet het domein van de NBA is. De NBA zou echter wel ‘interpretaties’ kunnen uitbrengen. Hierin kan worden uiteengezet wat de verwachtingen zijn (best practice) rondom toelichtingen in jaarrekening en bestuursverslag omtrent fraude en continuïteit. Eventueel kan hierbij nog differentiatie naar omvang van de rapporterende entiteit (OOB / niet-OOB, groot, middelgroot, klein) plaatsvinden. Met een dergelijke interpretatie worden de verslaggevingskaders toegelicht en ingekleurd en het biedt controlerend accountants houvast.

2. Beantwoording van de consultatievragen

2.1. Heeft u opmerkingen bij de voorgestelde ingangsdata?

In beginsel zijn de voorgestelde ingangsdata haalbaar. Door de verplichte rapportage over het onderwerp continuïteit vanaf verslagjaar 2022 te laten ingaan, maakt dit het wellicht mogelijk om er voor te zorgen dat een verplichte paragraaf inzake toekomstbestendigheid in jaarrekening en/of bestuursverslag ook al kan worden ingevoerd voor het verslagjaar 2022. Voor de goede orde adviseren wij u om de ingangsdata zorgvuldig te formuleren. Wij nemen aan dat met ‘verslagjaar 202x’ wordt bedoeld ‘verslagjaren eindigend op of na 31 december 202x’.

2.2. Bent u van mening dat voor andere beursgenoteerde ondernemingen (niet-oob’s) de verplichte rapportering over fraude ook al over verslagjaar 2021 zou moeten gelden?

Nee, voor deze andere categorie hoeft rapportering over fraude niet al over 2021 plaats te vinden. Het onderscheid wat nu is gemaakt met betrekking tot ingangsdata voor OOB’s en niet-OOB’s, is wat ons betreft helder.

2.3. Hoe beoordeelt u de gekozen reikwijdte?

Wij zijn er voorstander van dat -om misverstanden bij de gebruikers te vermijden- regelgeving in beginsel voor alle controleopdrachten hetzelfde moet zijn. Dat geldt ons inziens dus ook voor het voorstel rondom het opnemen van passages over fraude en continuïteit in de controleverklaring. Immers, ook (of misschien wel: juist) bij vrijwillige controles gaat het hier om relevante informatie.

Toch willen wij in overweging geven om te werken met een meer gefaseerde invoering, waarbij wordt gestart met de OOB’s en grote ondernemingen, vervolgens alle wettelijke controles en daarna -eventueel- de niet wettelijke controles. Dit geeft accountantsorganisaties, hun controlecliënten én het maatschappelijk verkeer de ruimte om oplossingen te bedenken voor zaken die invoering in het midden- en kleinbedrijf kunnen compliceren. Wij denken daarbij met name aan het punt dat in het midden- en kleinbedrijf veelal sprake zal zijn van beperktere mogelijkheden om frauderisico’s intern te beheersen, terwijl daarnaast afgevraagd moet worden of het wel gepast is om frauderisico’s rondom

mogelijke doorbreking van interne beheersing als gevolg van de (bijzondere) positie van de directeur-groot aandeelhouder (dga), via de controleverklaring naar buiten te brengen. Het geeft immers een impressie van de kwetsbaarheden van de gecontroleerde entiteit en meer specifiek van de daaraan verbonden natuurlijk persoon, de dga. Hierbij vragen wij ons af of het (juridisch) passend is om dergelijke persoonsgerichte informatie te communiceren.

2.4. Bent u het eens met de verplichte rapportering voor niet-wettelijke controles?

Hiervoor verwijzen wij naar ons antwoord op vraag 2.3.

2.5. Hoe beoordeelt u de aanpassingen in Standaard 700? Heeft u hierbij specifieke opmerkingen?

Hiervoor verwijzen wij naar ons antwoord bij vraag 8. Wij vinden de aanpassingen in Standaard 700 te liberaal achten en te weinig duidelijkheid geven omtrent het al dan niet weergeven van de bevindingen en observaties.

Dat er ruimte wordt gegeven voor professionele oordeelsvorming, de specifieke omstandigheden en de complexiteit van de controle spreekt ons aan en past bij deze lastige onderwerpen, waarbij professionele oordeelsvorming juist een belangrijke rol speelt.

2.6. Bent u het met de geboden keuzevrijheid eens om de vereiste toelichtingen ofwel op te nemen in de aparte secties Fraude en Continuïteit, ofwel, indien van toepassing, in de verplichte rapportering overeenkomstig Standaard 570, de sectie kernpunten van de controle respectievelijk de paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden?

Wij kunnen ons niet vinden in de geboden keuzevrijheid. Naar onze mening komt dit de duidelijkheid voor de gebruiker en de beroepsbeoefenaar niet ten goede. Als er altijd moet worden gerapporteerd over fraude en continuïteit dan ligt het voor de hand om dit steeds op dezelfde plaats in de controleverklaring te doen en de mededelingen daarover te concentreren en niet te verspreiden en de keuze daarvan aan de accountant te laten. Dus ook niet de ruimte om fraude en continuïteit te benoemen als kernpunt. Het zijn door de rapportageplicht in feite altijd al (een soort van) 'kernpunten'.

Vanuit de fraudeparagraaf zou -eventueel- wel kunnen worden verwezen naar een specifiek kernpunt, indien hier (ook) sprake was van specifieke frauderisico's.

2.7. Bent u het eens dat indien de accountant geen significante risico's heeft onderkend, dit in de desbetreffende secties als zodanig moet worden toegelicht?

Dit heeft onze instemming, geeft duidelijkheid aan de gebruiker en dwingt de accountant tot evenwichtige oordeelsvorming over deze onderwerpen.

2.8. Het benoemen van opmerkingen/bevindingen/observaties is in de tekstvoorstellen niet verplicht voorgeschreven. Bent u van mening dat het melden van belangrijke

opmerkingen/bevindingen/observaties, indien relevant, als vereiste in de Standaard moet worden opgenomen?

Wij verwijzen naar onze algemene reactie en onze opmerkingen bij de beantwoording van de voorgaande vragen.

Het melden van belangrijke opmerkingen, bevindingen of observaties is ons inziens de toegevoegde waarde waarnaar de gebruiker naar op zoek is. De voorgestelde tekst van de toegevoegde paragrafen 29A en 29B en bijbehorende toelichtende teksten is thans zeer liberaal geformuleerd als het gaat om het rapporteren over de uitkomsten van de werkzaamheden van de accountant en het weergeven van belangrijke waarnemingen met betrekking tot fraude en continuïteit. Er staat immers in het concept: *“Aanvullend kan de accountant het volgende toevoegen:”* Deze liberale formulering geeft onvoldoende duidelijkheid voor de praktijk. Moeten de uitkomsten van de werkzaamheden en belangrijke waarnemingen nu wel of niet worden gerapporteerd of heeft de accountant de vrijheid om hierin zelf een keuze te maken? Dit laatste lijkt ons ongewenst en kan uiteindelijk ook niet bijdragen aan de doelstelling van deze rapportageplicht. Daarbij vrezen wij dat deze vrijheid er toe zal leiden dat de meeste accountants zich mogelijk zullen beperken tot het weergeven van de onderkende risico's, de wijze waarop is ingespeeld op die risico's en de verrichte werkzaamheden. Met als gevolg dat veel teksten een 'boilerplate' karakter zullen hebben en de gebruiker nauwelijks interesse zal hebben in deze toevoegingen.

Ten aanzien van het rapporteren van bevindingen zou je kunnen stellen dat hiermee een deel van de managementletter en het accountantsverslag openbaar wordt gemaakt. Dit geeft dan ook een impressie van de kwetsbaarheid van de controlecliënt. Dit zal gevoeligheden oproepen bij de controlecliënt en gemakkelijk aanleiding kunnen geven voor discussies tussen de accountant en de controlecliënt, waarbij steeds een belangenafweging zal moeten plaatsvinden. Zonder deze bevindingen zit er echter weinig toegevoegde waarde in deze extra rapportageplicht van de accountant en dreigt een uitbreiding van boilerplate-componenten in de controleverklaring. Indien ook de rapportageplicht voor het bestuur wordt uitgebreid op deze onderwerpen, wordt invulling gegeven aan de ketenverantwoordelijkheid en krijgt rapportage door de accountant een betere verankering. Er zal dan sprake zijn van samenhang in de keuze van bevindingen en de wijze waarop daarover -met inachtneming van ieders verantwoordelijkheden- wordt gerapporteerd.

2.9. Bent u het eens dat bij een oordeelonthouding de accountant de secties fraude en continuïteit niet dient op te nemen (paragraaf 29D)?

Nee, wij volgen u hierin niet, tenzij fraude of continuïteit de reden zou zijn voor de oordeelonthouding.

De reden voor de oordeelonthouding zal echter vaak een heel andere zijn dan vanwege fraude- of continuïteitsissues, hetgeen niet wegneemt dat ook dan de accountant zich rekenschap dient te geven van de terechtheid van de continuïteitsveronderstelling en aandacht dient te besteden aan de frauderisico's.

Volledigheidshalve: indien sprake zou zijn van een oordeelonthouding, vervallen de passages over materialiteit (29 E) en reikwijdte van de groepscontrole (29 F) toch ook niet?

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

Wij zijn het eens met hetgeen is toegelicht, namelijk om aansluiting te houden met de internationale standaarden en de beschrijving van algemene verantwoordelijkheden van management en accountant in tact te laten.

Standaard 700.41c voorziet in de mogelijkheid om de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant op te nemen op de website van de NBA en in de verklaring slechts een verwijzing op te nemen. Voor de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management geldt deze mogelijkheid dus niet. Hiervoor zou een wijziging van de Standaard nodig zijn. Wij zijn hiervan overigens geen voorstander, met name omdat wij het van belang vinden om deze verantwoordelijkheden uitdrukkelijk een plaats te geven in de verklaring zelf en dus niet ‘af te doen’ met een verwijzing of hyperlink. Dit ondermijnt het belang van deze passage.

2.11. Bent u het eens met de gekozen reikwijdte?

Deze vraag ziet op het voorstel om de verplichte rapportering tot fraude (Standaard 240). Zoals reeds toegelicht in onze algemene reactie, zijn wij het niet eens met de gekozen reikwijdte en zeker niet met de ‘vanzelfsprekendheid dat de accountant hierover [BDO: niet-naleving van wet- en regelgeving] op vrijwillige basis kan rapporteren.’ In onze reactie op vraag 2.12 hebben wij dit nader toegelicht.

2.12. Vindt u dat de verplichte rapportering tevens het risico van niet-naleving van wet- en regelgeving (Standaard 250) moet omvatten?

Wij vinden het relevant om de verplichte rapportage over fraude te combineren met het rapporteren over risico's van (materiële) niet naleving van wet- en regelgeving. Ook het onderwerp corruptie zou hieraan nog kunnen worden toegevoegd. Dit is overigens ook in lijn met wat het NBA-bestuur in haar brief van 13 juli jl. aan accountantsorganisaties heeft gecommuniceerd. In die brief wordt steeds gesproken over het rapporteren over fraude, inclusief compliance met wet- en regelgeving.

De reden hiervoor is dat het maatschappelijk verkeer de onderwerpen fraude, niet naleving van wet- en regelgeving en corruptie vaak tezamen neemt en hierin minder een onderscheid maakt dan onze beroepsgroep op grond van de definities in Standaard 240 versus Standaard 250. De gebruiker verwacht ons inziens dat de accountant ook aandacht besteedt aan niet-naleving van wet- en regelgeving, specifiek als sprake is van opzettelijke niet-naleving met als doel materieel voordeel te behalen.

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

Wij verwachten dat de aanpassingen toepasbaar zijn in onze accountantsorganisatie.

Uit het consultatiedocument ontstaat het beeld dat het niet de bedoeling is dat de accountant extra werkzaamheden gaat verrichten omtrent fraude en continuïteit. Het is de bedoeling dat wordt gerapporteerd over de werkzaamheden die sowieso al worden/werden uitgevoerd. Toch verwachten wij dat aanvullende aandacht nodig is, waaronder het formuleren van de tekst van de controleverklaring, het afstemmen daarvan met management en toezichthouders van de gecontroleerde entiteit en het -daaraan voorafgaand- gesprek aangaan over de onderkende frauderisico's. Wij verwachten dat deze discussies scherper gevoerd gaan worden en daarmee óók impact gaan hebben op de uit te voeren werkzaamheden. Dat vraagt dus extra tijd en aandacht van controleteams.

Daarnaast verwijzen wij naar de antwoorden op eerdere vragen, waarbij we toepassingsproblemen voorzien bij het midden- en kleinbedrijf. Tot slot wijzen we nogmaals op vertrouwelijkheidselementen indien gerapporteerd moet gaan worden over de bevindingen en observaties van de accountant over deze onderwerpen en in het bijzonder bij fraude en niet naleving van wet- en regelgeving.

Zoals eerder ook aangegeven is een meer fundamentele oplossing mogelijk, indien de verantwoordingsplicht over de onderwerpen fraude, niet naleving van wet- en regelgeving en continuïteit in jaarrekening en/of bestuursverslag wordt uitgebreid, zodat de accountant dit verantwoordingsobject als uitgangspunt van zijn controle kan nemen en de keuze hoe en waarover zich te verantwoorden komt te liggen bij de bestuurder, zoals het ook hoort te zijn.

2.14. Bent u het eens met bovenstaande analyse?

Deze vraag ziet op vertrouwelijkheid/geheimhouding. In onze reacties bij voorgaande vragen zijn wij hierop al deels ingegaan.

In het consultatiedocument staat in de toelichting, onderdeel 5.2, het volgende: *'Daarnaast is opgenomen dat in uitzonderlijke gevallen de aangelegenheid niet gecommuniceerd wordt in de controleverklaring indien redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer.'*

Deze tekst is echter niet letterlijk opgenomen in de voorgestelde aanpassingen van Standaard 700, onderdeel A41B en wij adviseren de NBA deze toelichting daar op te nemen. De genoemde afweging is immers zeer van belang en zou in wezen steeds het uitgangspunt moeten zijn bij het opnemen van (additionele) informatie over fraude en continuïteit in de controleverklaring.

Een praktische oplossing voor het vraagstuk rondom vertrouwelijkheid/geheimhouding kan zijn om in de opdrachtbevestiging, op grond van (een aanpassing in) de VGBA, met de gecontroleerde entiteit overeen te komen dat sprake is van 'ontslag van geheimhouding' ten aanzien van het rapporteren over fraude(risico's) en continuïteit in de verklaring, overigens met steeds de afweging van belangen. Dit is echter geen fundamentele oplossing. Wij bevelen dan ook aan dat de NBA in overleg gaat met regelgevers (ministerie / RJ / ...) om tot aanpassing van wet- en regelgeving te komen, waardoor een uitbreiding van de verantwoordingsplicht over beide onderwerpen wordt gecreëerd. Dit past overigens ook in de ontwikkelingen waarin van organisaties wordt gevraagd zich te verantwoorden over hun maatschappelijke impact.



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

Wij denken dat de aanpassingen over het rapporteren over continuïteit redelijk toepasbaar zijn, met inachtneming van hetgeen wij hiervoor al hebben genoemd (met name bij vraag 2.6).

Met vriendelijke groet,

BDO Audit & Assurance B.V.
namens deze,

w.g.

P.M. Belfroid RA
lid MT Audit & Assurance

w.g.

D.W.S. van Onzenoort RA
Hoofd Bureau Vaktechniek Accountancy