

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants  
Antonio Vivaldistraat 2-8  
1083 HP AMSTERDAM

Per e-mail: [consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl](mailto:consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl)

Rotterdam, 25 oktober 2021

Kenmerk: brNBA211025PE/HdH

## Reactie op consultatiedocument 'Verplichte rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaring'

Geachte heer/mevrouw,

Ernst & Young Accountants LLP heeft kennis genomen van het consultatiedocument 'Verplichte rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaring' van 13 september 2021. Graag maken wij gebruik van de gelegenheid hierop te reageren.

Wij onderschrijven het belang van transparante verantwoording door de accountant en alle andere partijen in de keten. Continuïteit en fraude zijn maatschappelijke thema's waar wij als accountants een belangrijke rol in kunnen spelen. Hierbij benadrukken wij dat het achterliggende doel van de verplichte rapportering ligt in het vergroten van de betrouwbaarheid van financiële verslaggeving en niet een accountant die voor de vorm uitgebreider rapporteert. Wel draagt het uitgebreider en client-specifiek rapporteren bij aan zowel het bewuster bepalen van de controlestrategie en het uitvoeren van de controle als aan het ten behoeve van de gebruikers van de jaarrekening verminderen van de mogelijke black box over de uitgevoerde controlewerkzaamheden van de accountant op het gebied van fraude en continuïteit.

In dat kader willen wij, naast de beantwoording van de specifieke consultatievragen, een aantal algemene aandachtspunten delen:

- ▶ **Proportionaliteit:** wij onderkennen het belang van transparantie, maar laat de mate van extra toelichting in lijn zijn met de onderkende risico's en het belang van de organisatie voor het maatschappelijk verkeer. Te lange teksten in de controleverklaring leiden niet tot een beter begrip. Dit kan tot gevolg hebben dat in bepaalde situaties moet kunnen worden volstaan met een generieke tekst en niet gekunsteld gezocht moet worden naar een client-specifieke verwoording.
- ▶ **Maatschappelijk belang:** het gaat uiteindelijk niet om wat wij als accountants graag willen, maar het is van belang na te gaan wat de gebruikers van onze verklaringen wensen. Hierbij vragen wij nadrukkelijk aandacht om na te gaan of de beoogde aanpassingen ook wenselijk zijn voor het niet-OOB domein, verklaringen met een beperkte verspreidingskring en op basis van regelgeving

voorgeschreven controleverklaringen. Een voorbeeld hiervan betreft de controleverklaringen in de publieke sector die zijn verwoord conform een door de overheid opgesteld controleprotocol.

- ▶ Evenwichtige behandeling actuele thema's: De focus op fraude en continuïteit is te begrijpen, maar leidt tot een onevenredige focus in vergelijking met andere aangelegenheden die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle (kernpunten) of andere, minstens zo relevante onderwerpen zoals de milieu- en sociale impact van bedrijfsactiviteiten..
- ▶ Samenwerking in de keten: transparantie wordt pas echt verbeterd als de gehele keten een stap zet en organisaties zelf verantwoordelijkheid nemen voor goede interne analyses van de thematiek als basis voor de beoordeling door de accountant en verdergaande communicatie in jaarverslag en jaarrekening over de genoemde thema's.
- ▶ Regelgeving: voor zowel fraude als voor continuïteit is het van belang dat de wetgever of RJ aanpassingen doorvoert om verslaggeving op genoemde onderwerpen te verbeteren (en consistent te laten zijn met regelgeving voor accountants).
- ▶ Communicatie: cruciaal voor de implementatie is een goede communicatie vanuit de NBA over de achtergrond van de beoogde aanpassingen, niet alleen naar accountants, maar ook naar opstellers en gebruikers van financiële overzichten. Onder gebruikers verstaan wij onder andere toezichthoudende instanties van de publieke en financiële sector.
- ▶ Kosten: het cliënt-specifiek maken van controleverklaringen kost tijd, zeker als er specifieke risico's worden onderkend, en is daarmee kostprijsverhogend voor de controle. Daarnaast is adequate informatieverschaffing van de kant van de opstellers van belang die een stap dieper gaat dan hetgeen tot dusverre in veel gevallen beschikbaar is als startpunt van de werkzaamheden van de accountant.
- ▶ Training: het is van belang met een goed trainingsprogramma te komen om hele beroepsgroep mee te nemen. Ook de verschaffers van informatie zullen hierin meegenomen dienen te worden.

Ten slotte willen we de NBA vragen om tijdig de NBA taxonomie en de verklaringengenerator aan te passen om vervroegde toepassing van de aanpassingen in de controleverklaring toe te passen.

In de bijlage treft u onze antwoorden op de door u gestelde consultatievragen.

Hoogachtend,  
Ernst & Young Accountants LLP

w.g. prof. dr. P.W.A. Eimers RA

Bijlage

## Bijlage

### Onze antwoorden op uw consultatievragen

#### 1 Heeft u opmerkingen bij de voorgestelde ingangsdata?

Wij hebben geen opmerkingen bij de voorgestelde ingangsdata op zich. Met name voor het niet-OOB domein is het belangrijk dat er voldoende tijd is voor een zorgvuldige implementatie.

Wel merken wij het volgende op. De ingangsdatum is volgens het consultatiedocument *verslagjaar 2021* respectievelijk 2022. Op de website van de NBA<sup>1</sup> is opgenomen: "De verwachte implementatiedatum voor OOB's is boekjaren beginnend op of na 15 december 2021, voor niet-OOB's is dit een jaar later." Graag vragen wij uw aandacht voor het nauwkeurig bepalen en beschrijven van de ingangsdata.

#### 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?

Wij hebben een voorkeur voor een zoveel mogelijk gelijke behandeling van gelijksoortige opdrachten. Het lijkt ons op dit moment voldoende om voor de OOB's de verplichting om te rapporteren over fraude in te voeren. Accountants kunnen ervoor kiezen om vrijwillig deze aanpassingen ook bij andere beursgenoteerde ondernemingen toe te passen. De groep van beursgenoteerde niet-OOB's is dusdanig breed, dat de mogelijke consequenties van een eventuele verplichting eerst moeten worden onderzocht.

#### 3 Hoe beoordeelt u de gekozen reikwijdte?

Wij stemmen in met de gekozen reikwijdte met de volgende kanttekening. Een generieke uitzondering voor de controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden ligt niet voor de hand voor zover deze financiële overzichten de enige financiële overzichten zijn die een entiteit opstelt (Standaard 800.A4).

Verder willen we vragen nadrukkelijk in de uitwerking oog te hebben voor de proportionaliteit van de aanvullende toelichtingen in de controleverklaring.

#### 4 Bent u het eens met de verplichte rapportering voor niet-wettelijke controles?

Beide onderwerpen zijn relevant bij zowel wettelijke als niet-wettelijke controles. Daarom zien wij geen reden om onderscheid te maken naar wettelijke en niet-wettelijke controles.

Deze vraag zou ons inziens met name ook beantwoord moeten worden vanuit de stakeholdersanalyse en de wens van specifieke toezichthouders. Uiteindelijk is de vraag relevant of hier vanuit de gebruikers van onze controleverklaringen behoefte aan is. Als accountants staan wij positief tegenover verdere transparantie.

---

<sup>1</sup> <https://www.nba.nl/wet-en-regelgeving/projecten/fraude-en-continuïteit-in-de-controleverklaring/> (onder 'Definitief')

## 5 Hoe beoordeelt u de aanpassingen in Standaard 700? Heeft u hierbij specifieke opmerkingen?

De voorgestelde aanpassingen met afzonderlijke secties leidt tot een duidelijke structuur en wij onderschrijven een principe based-benadering. Wij hebben wel nog een aantal aandachtspunten bij de voorgestelde aanpassingen:

### Maak duidelijk hoe de accountant komt tot 'de meest significante risico's'

- ▶ De opgenomen toelichting 'Het is derhalve niet de bedoeling dat alle in de controle onderkende risico's op het gebied van fraude en continuïteit moeten worden benoemd. Het gaat om de meest significante risico's. Indien de accountant geen significante risico's heeft onderkend, dan wordt dit is de desbetreffende secties als zodanig toegelicht.' lezen wij niet terug in de voorgestelde aanpassingen van de Standaard.
- ▶ Ons is niet duidelijk hoe de accountant komt tot 'de meest significante risico's', zowel voor continuïteit als voor fraude (de voorgestelde aanpassingen lijken daar geen handvatten voor te geven).
- ▶ Het lijkt dat bedoeld is, naar analogie van de uitleg in Standard 701.A21, dat de risico's van fraude in de opbrengstverantwoording en van doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management weliswaar per definitie significante risico's zijn, *maar afhankelijk van hun aard wellicht geen significante aandacht van de accountant behoeven* en derhalve niet altijd genoemd hoeven te worden.
- ▶ Wij achten het ook passend om te verduidelijken wanneer de situatie zich voordoet dat er geen significante risico's zijn. Er is al langer sprake van uiteenlopende interpretatie wanneer wel of geen sprake is van materiële (of ernstige) onzekerheid betreffende de continuïteit. Nu wordt met 'significant' een nieuw begrip geïntroduceerd in het continuüm. Het is wenselijk te voorkomen dat hierover eenzelfde situatie ontstaat. Verder lijkt het nuttig in te gaan op de wijze waarop de verklaring er uit ziet bij ontbreken van significante risico's.

### Hanteer Standaard 570 nadrukkelijk als uitgangspunt

Paragraaf 29A start met 'De accountant dient in de controleverklaring in een aparte sectie 'Controle-aanpak continuïteit' aan te geven op welke wijze de accountant op continuïteitsrisico's tijdens de controle heeft ingespeeld.'. Deze tekst neemt als startpunt het bestaan van continuïteitsrisico's. Wij stellen voor om nadrukkelijk Standaard 570 als uitgangspunt te nemen en te laten opnemen op welke wijze daaraan invulling is gegeven. Als er geen continuïteitsrisico's zijn, zou men kunnen lezen dat deze aanpassing in de standaarden niet van toepassing is. Dat lijkt echter niet de bedoeling omdat in elke controleverklaring een sectie dient te worden opgenomen.

Verder is het onduidelijk in hoeverre verwacht wordt dat de onderkende continuïteitsrisico's, afzonderlijk of collectief, worden genoemd in de controleverklaring (bruto) of slechts als de significantie niet door andere factoren wordt geneutraliseerd of beperkt (netto), zoals bedoeld in de laatste drie volzinnen van Standaard 570.A3.

### Neem altijd een afzonderlijke sectie op

Paragraaf 29A: De beschrijving van de werkzaamheden met betrekking tot continuïteitsrisico's kan op basis van het voorstel worden geïntegreerd met de rapportageverplichtingen overeenkomstig Standaard 570. Wij stellen voor om altijd een afzonderlijke sectie op te nemen en niet de werkzaamheden te integreren in een sectie die de rapportagevereisten in paragraaf 22 van Standaard 570 behandelt. Door integratie gaat de signaalfunctie van de sectie paragraaf ter benadrukking mogelijk verloren.



Verduidelijk wanneer de uitkomst van werkzaamheden en/of waarnemingen worden gerapporteerd

Paragraaf A41A en A41B: 'Aanvullend kan de accountant het volgende toevoegen:

- ▶ een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant; en/of
- ▶ belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.'

Zoals elders ook aangegeven, dient te worden verduidelijkt wat hieronder wordt verstaan. Het risico van deelconclusies is hier groot. Met name daar waar op basis van verslaggevingsregels er geen verplichting is om in de jaarrekening aanvullende toelichtingen op te nemen (en van de accountant op basis van deze Standaard wel wordt verwacht dat zij waarnemingen opneemt). In het consultatiedocument wordt toegelicht 'Het spreekt voor zich dat de relevantie van het opnemen van bevindingen toeneemt naarmate de observaties voor belanghebbenden onmisbaar zijn voor het inzicht in de controlewerkzaamheden.' Voordat deze optie wordt gegeven zouden wij graag zien hoe de NBA de uitwerking van deze verplichting voor zich ziet. Daarbij doen wij de suggestie aansluiting te zoeken bij de uitgebreide controleverklaring waarin bij de kernpunten 'waar relevant' de uitkomsten van werkzaamheden worden vermeld.

Verduidelijk wat wordt bedoeld in paragraaf A41B

Paragraaf A41B: In het consultatiedocument wordt voorgesteld 'In overeenstemming met paragraaf 29B omschrijft de accountant het volgende: ▶ aspecten van het inspelen op frauderisico's of de aanpak van de accountant die het meest relevant waren voor het ingeschatte risico..etc' Het onderstreepte deel van de zin dient te worden verduidelijkt. Zonder verdere toelichting is niet duidelijk wat hier dient te worden opgeschreven. In de zin daarna wordt namelijk ook 'een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden' voorschreven. Als we naar de verklaringen van afgelopen jaar en de beoogde uitwerking voor 2021 kijken, lijkt hier met name beoogd te worden om op te schrijven welke risico's zijn onderkend.

Geef guidance, bij voorkeur met praktische voorbeeldsituaties

- ▶ A41B: In deze paragraaf wordt één mogelijke beperking opgenomen voor het niet opnemen van 'openbare toelichting'. Het aantal situaties dat er sprake is van een wettelijk verbod is beperkt. Veelmeer zullen er situaties zijn waarin een onderneming geen specifieke toelichting wenst op te nemen en dat daar op basis van wet- en regelgeving ook geen verplichting toe is. Wij vragen nadrukkelijk guidance te geven voor dergelijke situaties, bij voorkeur in de vorm van praktische voorbeeldsituaties (bijlage bij Standaard 700).
- ▶ Algemeen: Ondernemingen nemen veelal in hun risicoparagraaf in het bestuursverslag informatie op over frauderisico's of risico's van niet-naleven van wet- en regelgeving. In de teksten die momenteel worden uitgewerkt wordt voorgesteld zo veel mogelijk te verwijzen naar een toelichting die door de onderneming is opgenomen. Daarmee wordt uiteindelijk in veel gevallen naar het bestuursverslag verwezen, terwijl onze werkzaamheden primair betrekking hebben op de jaarrekening. Wij vragen hierover nadere guidance te geven hoe hier mee om te gaan.

Wees duidelijk over samenloop met en plaats t.o.v. de kernpunten

- ▶ Algemeen: De samenloop met kernpunten van de controle, met name ook relatie tot de definitie van artikel 10 EU verordening (frauderisico's) dient verder te worden verduidelijkt.
- ▶ Algemeen: de plaats van de kernpunten van de controle. Wij begrijpen dat de meest significante issues vooraan in de verklaring worden behandeld. Voor de leesbaarheid van de verklaring hebben wij een voorkeur voor het opnemen van de secties continuïteit en fraude vóór de kernpunten van de controle als onderdeel van de toelichting op de aanpak van onze controle. Dat laatste is in de praktijk al gebruikelijk in de uitgebreide controleverklaringen. Vanuit de secties kan dan eventueel worden doorverwezen naar de kernpunten van de controle, bijvoorbeeld als uit de controle of uit inlichtingen van bestuur of toezichthouders een specifiek signaal voor fraude naar voren is gekomen waarvan de

opvolging in de controle (onderdeel van) een kernpunt van de controle vormt. Dit laatste ligt evenzeer voor de hand voor het veronderstelde frauderisico met betrekking tot de opbrengstverantwoording.

#### Wijzigingen in andere standaarden ontbreken

Tot slot ontbreekt in het consultatiedocument de (aangekondigde en) voorgestelde wijzigingen in andere standaarden, met name Standaard 701, 705, 706, 800 en 805. Zonder deze in samenhang te kunnen beschouwen, is een reactie op voorgestelde wijzigingen in Standaard 700 mogelijk niet volledig.

### **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?**

Een zekere mate van vrijheid is goed, maar wij hechten wel belang aan consistentie en hebben een voorkeur om voor te schrijven dat aparte secties Fraude en Continuïteit vereist zijn, tenzij de accountant een oordeelonthouding formuleert.

De omvang van de controleverklaringen is echter soms al aanzienlijk en die zal nu nog toenemen. We moeten voorkomen dat teksten dubbel worden opgenomen. Vanuit de secties Fraude en Continuïteit kan wel worden (terug)verwezen naar een kernpunt van de controle, onderbouwing voor het aangepaste oordeel of een sectie die de rapportagevereisten in paragraaf 22 van Standaard 570 behandelt. Een separate paragraaf ter benadrukking of overige aangelegenheid ligt ons inziens niet voor de hand. Daarbij is het van belang dat het onderscheid tussen een kernpunt van de controle en het uitwerken van een risico in een afzonderlijke sectie duidelijk is. Door de voorgestelde structuur en inhoud van de secties, wordt het onderscheid met een kernpunt van de controle klein en bestaat het risico dat risico's die eerst als kernpunt van de controle werden behandeld verschuiven naar de genoemde secties. Het is daarom van belang te blijven benadrukken dat de voorschriften voor kernpunten van de controle niet gewijzigd worden en de wisselwerking te verduidelijken in Standaard 701.

Artikel 10 lid 2 onder c van Verordening (EU) 537/2014 vereist immers "een beschrijving van de als meest significant ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, met inbegrip van ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude", hetgeen volgens het antwoord in NBA-handreiking 1138 hetzelfde lijkt te zijn als hetgeen Standaard 701 vereist voor een kernpunt van de controle. Het is niet zonder meer duidelijk of dit standpunt nog wijzigt als het consultatievoorstel voor een sectie Fraude gevolgd wordt.

### **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?**

Wij lezen in de voorgestelde aanpassingen in het consultatiedocument deze verplichting niet terug. Wij zijn in zijn algemeenheid geen voorstander van een verplichting om te rapporteren over iets wat niet onderkend is. Laat dat aan de professionele oordeelsvorming over. De achterliggende vraag is hier, zoals elders door ons ook aangegeven, of de voorgestelde aanpassing logisch geformuleerd is. Door impliciet te starten met een verplichting om te rapporteren over onderkende risico's, komt deze vraag op. Daarom stellen wij voor om vanuit de verantwoordelijkheden van Standaard 240 en Standaard 570 te beginnen en niet vanuit de onderkende risico's.

**8 Het benoemen van opmerkingen/bevingen/observaties is in de tekstvoorstellen niet verplicht voorgeschreven. Bent u van mening dat het melden van belangrijke opmerkingen/bevingen/observaties, indien relevant, als vereiste in de Standaard moet worden opgenomen?**

Wij zijn het eens dat het opnemen van waarnemingen kan leiden tot een beter begrip van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant. Echter, wij onderkennen hier wel het risico van deelconclusies en situaties waarin de accountant aanzienlijk meer in detail gaat rapporteren dan een onderneming. Op basis van het consultatiedocument is niet duidelijk wanneer en zo ja hoe een dergelijke waarneming moet worden opgenomen. Uiteindelijk geeft de accountant een oordeel over de jaarrekening als geheel. Als daar mogelijke beperkingen bij zijn, dan zijn die van invloed op het oordeel.

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

Wij zijn het daar mee eens. De extra informatie in de secties fraude en continuïteit is, net zoals bijvoorbeeld de extra informatie in de kernpunten van de controle, ter onderbouwing van het oordeel. In geval van een oordeelonthouding kan daarvan geen sprake zijn.

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

Wij zijn een groot voorstander van consistentie. Waar deze teksten worden opgenomen is minder relevant.

**11 Bent u het eens met de gekozen reikwijdte?**

Wij zijn het eens met de gekozen reikwijdte. Het staat accountants vrij om niet-naleving van wet- en regelgeving toe te voegen. Deze risico's raken elkaar ook in bepaalde situaties.

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

Zoals aangegeven bij vraag 11 is het antwoord nee. Echter, de mogelijkheid moet bestaan om dat wel toe te voegen. Wel willen wij voorstellen om duidelijk maken dat indien een gesignaleerde of vermoede onregelmatigheid in een controle van financiële overzichten niet zuiver als fraude óf als niet-naleving van wet- en regelgeving te classificeren is, dit geen reden mag zijn om deze niet toe te lichten in de sectie Fraude. Dit kan in de A-sectie worden verduidelijkt.

Wij zijn verder op dit punt terughoudend omdat niet-naleving van wet- en regelgeving een zeer breed spectrum kent. NV Noclar kent al specifieke bepalingen voor accountants hoe hiermee om dienen te gaan. Wij zien hier ook veel meer in een adequate toepassing van NV Noclar, dan in een uitgebreide uiteenzetting in de controleverklaring (tenzij op basis van professionele oordeelsvorming daar reden toe is).

**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.**

De aanpassingen zijn toepasbaar, zij het dat het van belang is dat er nog op een aantal punten echt verduidelijking nodig is zoals eerder aangegeven. We vragen nadrukkelijk aandacht voor de punten die we ook in de algemene inleiding hebben opgenomen. Naast de stap die we als accountants kunnen zetten, is het van belang dat de hele keten inclusief regelgeving in beweging komt.

**14 Bent u het eens met bovenstaande analyse**

Wij vinden het belangrijk dat de NBA voor deze vraag extern juridisch advies inwint. Los van de juridische beoordeling, zal in veel van dergelijke situaties de accountant impliciet of expliciet wel nieuwe informatie verstrekken. Die nieuwe informatie zit onder meer in het benoemen van het onderkende risico en in de verwachting die in het consultatiedocument wordt geformuleerd 'Het spreekt voor zich dat de relevantie van het opnemen van bevindingen toeneemt naarmate de observaties voor belanghebbenden onmisbaar zijn voor het inzicht in de controlewerkzaamheden.' Denk hierbij aan situaties waarbij gedurende de controle een materiële fraude wordt geconstateerd die uiteindelijk door de onderneming adequaat wordt opgevolgd en daarmee het getrouwe beeld niet wordt beïnvloed. De onderneming heeft dan geen verplichting om iets toe te lichten, maar op grond van de voorgestelde aanpassing in de Standaarden, zou men van de accountant een uitgebreide uiteenzetting van de fraude en daarvoor verrichte werkzaamheden verwachten.

Wij adviseren de NBA een aantal van dit soort situaties uit te werken en te laten beoordelen.