



Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)  
T.a.v. Adviescollege voor Beroepsreglementering  
(digitaal verzonden)

25 oktober 2021

Referentie: REG/25102021

**Betreeft: Reactie PwC op consultatie NBA ‘verplichte rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaring’**

Geacht adviescollege,

Onder verwijzing naar de openbare consultatie inzake de verplichte rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaring, gepubliceerd op 13 september 2021, maken wij graag van de gelegenheid gebruik hierop te reageren.

Voordat wij ingaan op de door u gestelde vragen willen wij uw aandacht vragen voor de volgende zaken:

**Evaluatie proces**

Wij begrijpen dat de toezegging die de voorzitter van de NBA aan de kwartiermakers en de Vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer heeft gedaan verwachtingen schept voor de hele sector om hier invulling aan te geven. Hoewel wij ons niet kunnen vinden in het gevolgde proces om hiertoe te komen zullen wij ons inzetten om op passende wijze invulling te geven aan de door de voorzitter toegezegde informatieverschaffing over de door PwC accountants uitgevoerde werkzaamheden in het kader van continuïteit en frauderisico's.

Wel verzoeken wij het NBA bestuur om een evaluatie te maken van het gevolgde proces en hierover transparant terugkoppeling te geven aan haar leden. Hierbij zouden wij verwachten dat u in ieder geval ingaat op de vraag waarom is afgeweken van de eerder uitgebrachte rapporten ‘In het publiek belang’ (2014) en het White paper continuïteit (2018) waarin een meer gedragen, ketenbrede en effectieve aanpak wordt voorgesteld dan nu door het NBA bestuur is toegezegd alsmede op de vraag waarom de keuze is gemaakt om de sector niet te consulteren voordat de toezeggingen zijn gedaan.

**Ketenverantwoordelijkheid**

Wij hechten veel waarde aan het leveren van kwaliteit. Onderdeel hiervan zijn de werkzaamheden die wij uitvoeren ten behoeve van het adresseren van risico's ten aanzien van fraude en (dis-)continuïteit. Vanzelfsprekend zetten wij ons in om risico's van fraude en discontinuïteit te signaleren, bij de uitvoering van de controle te adresseren en hierover waar relevant te rapporteren. Maar wij willen hier ook nogmaals de ketenverantwoordelijkheid benadrukken.

De minister van Financiën stelde in de kabinetsreactie op het eindrapport van de Commissie Toekomst Accountancysector van 20 maart 2020 dat een duurzame verbetering van de kwaliteit van wettelijke controles alleen kan worden bereikt als de keten als geheel wordt versterkt en op basis van door de minister uitgevoerd onderzoek beveelt de Universiteit Leiden aan dat het bestuur van alle grote ondernemingen dient te verklaren of en in hoeverre de entiteit beschikt over effectieve en adequate risicobeheersings- en controlesystemen van operationele, compliance- en verslaggevingsrisico's, weergegeven in een zogenaamde Verklaring omtrent Risicobeheersing. Dit heeft tot op heden echter

---

*PricewaterhouseCoopers Accountants N.V., Thomas R. Malthusstraat 5, 1066 JR Amsterdam, Postbus 90357, 1006 BJ Amsterdam*

*T: 088 792 00 20, F: 088 792 96 40, [www.pwc.nl](http://www.pwc.nl)*

PwC is het merk waaronder PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (KvK 34180285), PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. (KvK 34180284), PricewaterhouseCoopers Advisory N.V. (KvK 34180287), PricewaterhouseCoopers Compliance Services B.V. (KvK 51414406), PricewaterhouseCoopers Pensions, Actuarial & Insurance Services B.V. (KvK 54228389), PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 34180288) en andere vennootschappen handelen en diensten verlenen. Op deze diensten zijn algemene voorwaarden van toepassing, waarin onder meer aansprakelijkheidsvoorwaarden zijn opgenomen. Op leveringen aan deze vennootschappen zijn algemene inkoopvoorwaarden van toepassing. Op [www.pwc.nl](http://www.pwc.nl) treft u meer informatie over deze vennootschappen, waaronder deze algemene (inkoop)voorwaarden die ook zijn gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel te Amsterdam.

nog niet geleid tot een wettelijke verankering van deze ketenverantwoordelijkheid en Verklaring omtrent Risicobeheersing.

Ook voor het verminderen van risico's van fraude en discontinuïteit geldt dat verbeteracties alleen succesvol zullen zijn indien de gehele keten zich hiervoor inzet en wordt versterkt. De NBA heeft nu actie genomen om een aanpassing te realiseren op één element van de keten, namelijk de (rapportage over de) accountantscontrole. In het belang van het te realiseren doel verzoeken wij de NBA om ook de acties te ondernemen die ten behoeve van het realiseren van de doelstelling nodig zijn om te zorgen dat de gehele keten wordt versterkt zodat de aanpassingen in de controleverklaring niet op zichzelf staat. Hierbij denken wij aan de wettelijke verankering van de hiervoor genoemde voorstellen, de aanpassing cq. uitbreiding van de verslaggevingsvereisten voor ondernemingen over de door het management uitgevoerde continuïteitsanalyse, de voornaamste risico's en onzekerheden met betrekking tot de lange termijn bestendigheid van het verdienmodel van de onderneming en de maatregelen die zijn getroffen ter beheersing hiervan, de frauderisico analyse en fraude beheersingsmaatregelen. Ook zien wij een belangrijke rol voor de NBA bij educatie en voorlichting voor de andere actoren in de keten.

Hoewel wij er begrip voor hebben dat de NBA voor bepaalde zaken afhankelijk is van andere partijen om de noodzakelijke aanpassingen te realiseren, is de NBA het naar onze mening zowel richting accountants als richting maatschappij verplicht om niet te rusten voordat deze verbeteringen in de keten zijn gerealiseerd.

### **Verslaggevingsraamwerk**

In uw brief van 23 september 2020 aan de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer wijst u op de zwaarwegende maatschappelijke belangen die aanleiding geven om het accent te leggen op fraude en (dis)continuïteit. Wij constateren dat de vereisten voor ondernemingen om in de jaarrekening en/of het bestuursverslag informatie te verstrekken over frauderisico's en beheersingsmaatregelen respectievelijk continuïteitsrisico's en mitigerende maatregelen beperkt zijn. De door de NBA voorgestelde uitbreiding van de controleverklaring kan er daardoor toe leiden dat de accountant dient te rapporteren over zaken waarover voor de onderneming geen rapportageverplichting, of zelfs een rapportage vrijstelling (bijvoorbeeld bij bepaalde juridische procedures), bestaat.

Dit is naar onze mening een onwenselijke situatie. Dit knelt des te meer omdat dit accountants in een onduidelijke en onzekere situatie kan brengen gezien de bepalingen rondom geheimhouding/vertrouwelijkheid, zoals geregeld in de VGBA.

In lijn met hetgeen hiervoor is gesteld onder ketenverantwoordelijkheid verzoeken wij de NBA dan ook om prioriteit te geven aan alle acties die nodig zijn om te realiseren dat het verslaggevingsraamwerk rondom continuïteit en fraude zodanig wordt aangepast dat de rapportageverplichting voor de accountant weer in balans is met de rapportageverplichtingen voor de gecontroleerde organisaties.

### **Niet-naleving van wet- en regelgeving (Controlestandaard 250)**

Het consultatiedocument omvat geen afzonderlijke verplichting tot rapporten over risico's en controlewerkzaamheden ten aanzien van niet-naleving van wet- en regelgeving (NOCLAR). Wij zijn het eens om de rapportering over risico's en controlewerkzaamheden in de controleverklaring te beperken tot fraude (Controlestandaard 240) en continuïteit. NOCLAR is een breed thema dat meer omvat dan alleen fraude, maar bewuste overtreding van wet- en regelgeving zal in beginsel onderdeel zijn van de reikwijdte van de voorgestelde paragraaf. Ook risico's en controlewerkzaamheden ten aanzien van corruptie vallen via praktijkhandreiking 1137 onder het thema fraude, waardoor de risico-inschatting en controlewerkzaamheden ten aanzien van dit thema wat ons betreft langs die lijn ook onder de reikwijdte van de wijziging van standaard 700 vallen. Het is naar onze mening minder zinvol

om overige (onbewuste) overtreding van wet- en regelgeving eveneens binnen de reikwijdte van het voorstel te laten vallen.

### **Lengte van de verklaring**

Wij vragen uw aandacht voor de lengte van de verklaring. Door de nieuw toe te voegen paragrafen over fraude en continuïteit neemt de lengte van de uitgebreide controleverklaring verder toe. Wij geven u in overweging om de teksten over de verantwoordelijkheden van het management en de accountant op een beveiligd gedeelte van de website van de NBA te plaatsen, zodat accountants in hun controleverklaring naar deze teksten kunnen verwijzen. Hiervoor is het wel nodig dat artikel 41 uit standaard 700 wordt aangepast. Ook zal onderzocht moeten worden in hoeverre de Nederlandse standaard op dit punt mag afwijken van de internationale standaard. Hierover zal afstemming met de IAASB moeten plaatsvinden. Als teksten geplaatst worden op de website van de NBA zal ook gewaarborgd moeten worden dat deze teksten ongewijzigd beschikbaar blijven voor tenminste de periode van de wettelijke bewaartermijn.

Tot zover onze inleidende opmerkingen. Hierna hebben wij onze reactie per vraag opgenomen.

## **Consultatievragen**

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

Wij hebben geen opmerkingen bij de voorgestelde 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 kunnen ons vinden in het huidige voorstel, waarin de invoering van het verplicht rapporteren over fraude en continuïteit gefaseerd wordt geïmplementeerd. Organisaties van openbaar belang en hun accountants zijn al gewend aan rapportage via uitgebreide controleverklaringen. Voor deze doelgroep is de voorgestelde uitbreiding goed te overzien en relatief eenvoudig te implementeren. Voor accountants en management van niet-OOB's is deze stap groter en is meer tijd nodig voor implementatie. Wij zouden ons ook voor kunnen stellen dat de invoering van het verplicht rapporteren over fraude en continuïteit in eerste instantie alleen voor OOB's wordt ingevoerd of dat een groottecriterium geldt voor de niet-OOB's waarvoor de verplichting gaat gelden met planning van een evaluatiemoment om over een aantal jaren te bepalen of uitbreiding naar andere niet-OOB's zinvol en wenselijk is.

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

Wij kunnen ons vinden in de door u gekozen reikwijdte. Wij zijn het er ook mee eens dat het rapporteren van bevindingen meestal mogelijk is, maar niet verplicht. Wij verwijzen hiervoor ook naar hetgeen wij hierover opmerken in de paragraaf 'Verslaggevingsraamwerk' en onze antwoorden bij de vragen 8 en 14. Het huidige verklaringstelsel voorziet er al in dat indien informatie die op basis van het verslaggevingsraamwerk gerapporteerd dient te worden van materieel belang is voor de gebruiker van de jaarrekening dit in de jaarrekening zelf gerapporteerd dient te worden en dat indien materiële informatie ontbreekt in de jaarrekening dit dient te leiden tot aanpassing van de controleverklaring met vermelding van de omissie die aanleiding geeft tot deze aanpassing. Het is naar onze mening niet logisch of wenselijk dat bevindingen, die de gecontroleerde organisatie betreffen, en die op basis van het verslaggevingsraamwerk niet gerapporteerd hoeven te worden, omdat deze niet van belang worden geacht voor het oordeel van de gebruiker dan wel niet materieel zijn voor de gebruiker van de jaarrekening, wel in de controleverklaring worden vermeld. Daarnaast wijzen wij er op dat er omstandigheden denkbaar zijn, waarin het niet mogelijk is om te rapporteren over bevindingen. Denk aan informatie die aan de accountant is verstrekt onder legal privilege of informatie over de controle die herleidbaar is naar personen.

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

Wij kunnen ons vinden in uw voorstel met inachtneming van onze opmerking bij vraag 2.

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

Over het algemeen kunnen wij ons vinden in de voorgestelde aanpassingen. In het antwoord op vraag 6 delen wij nog een aantal observaties met u.

Aanvullend merken wij op dat in het tekstvoorstel voor A41A en A41B de NBA vraagt om een 'kort overzicht van uitgevoerde werkzaamheden'. Het woord kort is een relatief begrip. Wij geven u in overweging dit woord te verwijderen of aan te passen.

In A41B wordt van de accountant gevraagd om een beschrijving te geven van 'aspecten van het inspelen op frauderisico's of de aanpak van de accountant die het meest relevant waren voor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude'. Hiervoor is het nodig dat een frauderisicoanalyse wordt uitgevoerd. Het proces van de totstandkoming van de frauderisicoanalyse en de hierbij geïdentificeerde risico's hiervan zijn nog niet expliciet opgenomen in A41B. Wij geven u in overweging dit nog toe te voegen.

#### **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?**

In de voorgestelde paragrafen 29a en 29b is een aantal opties opgenomen om te rapporteren over continuïteit en fraude. Dit volgt uit de passage '... de beschrijving kan worden geïntegreerd, indien van toepassing...'. Ten behoeve van begrijpelijkheid en vergelijkbaarheid van de controleverklaring stellen wij voor om het aantal mogelijkheden om te rapporteren te beperken tot één sectie/locatie in de controleverklaring:

- een kernpunt van de controle; of
- een nieuwe sectie controle-aanpak continuïteit resp. fraude; of (voor continuïteit)
- in overeenstemming met de rapportageverplichtingen van Standaard 570.

De voorgestelde paragrafen 29a en 29b benoemen als optie het opnemen van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden. NV COS 706.9b stelt onder meer '... De paragraaf zal alleen verwijzen naar informatie die is gepresenteerd of toegelicht in de financiële overzichten;...'. Wij verwachten niet dat de financiële overzichten informatie zullen bevatten over de wijze waarop de accountant heeft ingespeeld op de onderkende risico's, inclusief een eventuele indicatie van de uitkomsten of belangrijke waarnemingen. Wij denken dat hiermee het opnemen van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden niet geschikt is.

Het opnemen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden kan hier mogelijk een uitkomst bieden. Wij verwachten dat de essentie van de inhoud van een dergelijke paragraaf vergelijkbaar zal zijn met die van de voorgestelde nieuwe sectie controle-aanpak continuïteit resp. fraude. Teneinde de begrijpelijkheid en vergelijkbaarheid van controleverklaringen te vergroten stellen wij voor om de optie tot het opnemen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden niet expliciet op te nemen in de gewijzigde Standaard 700.

**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?**

Ja, waarbij wij opmerken dat bij fraude altijd minimaal één significant risico zal moeten worden onderkend. Immers het risico op het doorbreken van interne beheersing door het management is een risico dat verondersteld wordt aanwezig te zijn bij elke controle.

**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?**

Nee. De huidige voorstellen sluiten aan bij de bepalingen ten aanzien van de kernpunten in de uitgebreide controleverklaring. Wij zijn van mening dat het goed is om de consistentie hiermee te bewaren. Wij verwijzen daarnaast naar ons antwoord bij vraag 14.

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

Ja, wij zijn het eens met deze bepaling.

**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 stellen voor op één locatie in de controleverklaring te rapporteren over fraude resp. continuïteit, inclusief de verantwoordelijkheden van management en accountant. Een alternatief is wellicht het opnemen van de beschrijving van algemene verantwoordelijkheden voor management en accountant op de NBA-website op te nemen en daarnaar te verwijzen. Zie hiervoor ook onze inleidende opmerkingen.

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

Wij zijn het eens met de gekozen reikwijdte. Hiervoor verwijzen wij naar onze reactie in de paragraaf Niet naleving van wet- en regelgeving (controlestandaard 250).

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

Nee, wij vinden dat de reikwijdte beperkt zou moeten blijven tot fraude en continuïteit. Dit sluit ook aan op het voornemen dat met de vaste kamercommissie is gedeeld om te rapporteren over fraude en continuïteit. Bij fraude is sprake van overtreding van wet- en regelgeving, echter NOCLAR is een breed thema dat meer omvat dan alleen fraude.

**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 voorgestelde wijzigingen in controlestandaard 700 zijn toepasbaar in onze organisatie.

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

In artikel 26 Wta wordt de verplichting opgelegd vertrouwelijke gegevens die bij de wettelijke controle zijn verkregen geheim te houden. Met het rapporteren van werkzaamheden en bevindingen kan deze verplichting worden geschonden. Er kunnen door rapportage over specifieke werkzaamheden of bevindingen immers direct of indirect vertrouwelijke gegevens over de cliënt worden verstrekt. Het lijkt ons goed als de NBA nadere duiding geeft hoe binnen de kaders van vertrouwelijkheid kan worden gebleven. Wij willen nogmaals benadrukken dat management van een organisatie en niet de accountant primair verantwoordelijk is voor het verschaffen van informatie. De rol van de accountant



is om de door het management van de organisatie verstrekte informatie te controleren en daarbij een oordeel te verstrekken.

We zijn graag bereid om onze reactie mondeling toe te lichten.

Hoogachtend,  
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.

A.J. Brouwer RA  
Partner | National Office