

VAN: ACB
AAN: NBA BESTUUR

20-12-2021

Verplichte rapportering over continuïteit en fraude in de controleverklaring: ACB-advies aan bestuur

Inleiding

De NBA heeft in een brief op 23 september 2020 de Vaste commissie voor Financiën in de Tweede Kamer geïnformeerd over het voornemen van het bestuur om verplicht te rapporteren over fraude en continuïteit in de controleverklaring. In het programma van de Stuurgroep Publiek Belang 2021-2023 'Relevantie en Kwaliteit' zijn verplichte rapportering over continuïteit en fraude als belangrijke prioriteiten voor 2021 opgenomen. De verplichting om te rapporteren over fraude en continuïteit in de controleverklaring leidt tot aanpassingen in de NV COS. Het Adviescollege voor Beroepsreglementering (ACB) heeft het bestuur, gegeven deze opdracht, geadviseerd over de vaktechnische uitwerking daarvan in de controlestandaarden.

Op 13 september 2021 is een consultatiedocument uitgebracht. Hierin zijn de voorgestelde tekstaanpassingen in Standaard 700 opgenomen die in de bestuursvergadering van 7 september 2021 zijn vastgesteld. Op het consultatiedocument zijn 32 reacties binnengekomen, met een zeer gemengd beeld. De consultatiereacties zijn, om het proces zo transparant mogelijk te maken, zo snel mogelijk gepubliceerd. Ook heeft de voorzitter van het ACB op accountant.nl op 10 november 2021 een tussenstand van de consultatiereacties gegeven.

Een groot aantal reacties heeft betrekking op de 'waarom-vraag'; of met de verplichte rapportering in de controleverklaring de kwaliteit van de controle wordt versterkt. De voor de verplichte rapportering benodigde aanpassingen in de NV COS zijn een onderdeel van een veel bredere agenda van het bestuur en de Stuurgroep Publiek Belang op het gebied van fraude en continuïteit. Gegeven de opdracht is het niet aan het ACB om alternatieve oplossingen uit te denken die de prestatiekloof kunnen verkleinen. Dit ligt op dit moment op het terrein van de onder de Stuurgroep ressorterende werkgroepen Continuïteit en Fraude die onder meer als doelstelling hebben 'het vullen van de gereedschapskist' van de accountant.

Het ACB heeft de consultatiereacties gewogen en waar nodig de tekstvoorstellen aangepast, gegeven de toezegging van het bestuur aan de kwartiermakers en de Tweede Kamer. Dit document bevat het advies van het ACB aan het bestuur. Dit advies bestaat, naast deze toelichting, uit:

- een presentatie Continuïteit en fraude in controleverklaring: ACB-advies aan bestuur – met daarin de hoofdlijnen (bijlage 1);

VAN: ACB
AAN: NBA BESTUUR

20-12-2021

- tekstaanpassingen in Standaard 700; het finale tekstvoorstel is gebaseerd op de tekst die het ACB op 3 december naar het bestuur heeft gestuurd en de tussen 3 en 7 december door het ACB aangebrachte aanpassingen hierop; deze knip is noodzakelijk als gevolg van de korte doorlooptijd tussen het fraudedebat op 29 november, de bespreking in het ACB op 2 december en de bestuursvergadering van 8 december (bijlage 2).

Verwerking consultatiereacties en onderbouwing advies aan bestuur

Kernpunten voor bestuurlijke besluitvorming

Na verwerking van de consultatiereacties en het fraudedebat op 29 november jl. brengt het ACB haar visie op de volgende punten voor bestuurlijke besluitvorming onder de aandacht van het bestuur:

1. Proportionaliteit
2. Fasering invoering (oob/wta/overig)
3. Fasering verwerking in standaarden
4. Toevoegen bevindingen/observaties/uitkomsten
5. Toevoegen van Standaard 250 aan fraude

Daarnaast gaan wij in op de consultatiereacties op de vragen die niet op bovenstaande kernpunten betrekking hebben.

Ad 1 Proportionaliteit

De consultatiereacties gaven op dit punt een zeer gemengd beeld, variërend van 'in alle gevallen rapporteren' over continuïteit en fraude, tot het niet rapporteren als 'er niets te melden valt'. Het ACB heeft hierin een middenweg gekozen waarbij onderscheid is gemaakt tussen:

- risico's die significante aandacht van de accountant hebben vereist; daarbij past een uitgebreide paragraaf (conform het consultatiedocument);
- risico's die geen significante aandacht van de accountant hebben vereist; daarbij past een korte toelichting met uitleg (optioneel: werkzaamheden/uitkomsten).

Voor continuïteits- en frauderisico's die significante aandacht van de accountant hebben vereist, kan de beschrijving een combinatie omvatten uit de volgende elementen: beschrijving van het risico, de vraag waarom dit relevant was voor de controle, een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden, indicaties van uitkomsten en belangrijke waarnemingen.

VAN: ACB
AAN: NBA BESTUUR

20-12-2021

Indien de accountant bepaalt dat, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de organisatie en de controle, er geen continuïteits- en frauderisico's zijn die van de accountant significante aandacht vereisen bij het uitvoeren van de controle, dient de accountant in de afzonderlijke secties 'Controleaanpak continuïteit' en 'Controleaanpak frauderisico's' ten minste een vermelding met een korte onderbouwing hierover op te nemen, met de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen, bij voorkeur in verkorte vorm, op te nemen. Belangrijkste argumenten hierbij zijn om boilerplate teksten te voorkomen en de lengte van de controleverklaring niet onnodig uit te breiden, maar te beperken tot relevante zaken.

Ad 2 Fasering invoering (oob/wta/overig)

De verplichte rapportering over verslagjaar 2021 is uitsluitend van toepassing voor de controle van oob's met betrekking tot het onderwerp fraude. De oorspronkelijke bedoeling was om vervolgens met ingang van verslagjaar 2022 verplichte rapportering over continuïteit voor oob's, alsmede de verplichte rapportering over continuïteit en fraude voor niet-oob's in te laten gaan.

Ten aanzien van de reikwijdte van de verplichte rapportering, of de verplichting ook moet gelden buiten het wettelijk domein, zijn de meningen in de consultatiereacties zeer verdeeld. Grosso modo zijn de grote kantoren, vertegenwoordigers van aandeelhouders, toezichthouder en overheid positief, de kleine kantoren, serviceorganisaties (met uitzondering van de SRA) en VNO NCW negatief.

Het ACB constateert dat, hoewel er vaktechnisch geen reden is om onderscheid te maken tussen controles in en buiten het wettelijk domein, de kleinere kantoren buiten het Wta-domein niet betrokken zijn geweest bij de pilots en in dit segment nog geen draagvlak bestaat voor de verplichte rapportering.

Het ACB adviseert daarom een knip aan te brengen in de reikwijdte en deze (over het jaar 2022) in eerste instantie te beperken tot de wettelijke controles binnen het wta-domein. Dat betekent dat de verplichte invoering van rapportering over fraude en continuïteit alleen betrekking heeft op controle-opdrachten in het Wta-domein. Bij overige bij wet vastgestelde controles en vrijwillige controles waar de rapportering over continuïteit en fraude een hoge toegevoegde waarde heeft voor gebruikers, bijvoorbeeld bij onderwijs- en zorginstellingen, beveelt het ACB de toepassing van de nieuwe regels aan. Het ACB adviseert het bestuur om over twee jaar de effectiviteit van de maatregel te evalueren. Op basis hiervan zal tevens een nader besluit kunnen worden genomen of een verplichtstelling voor alle andere controle-opdrachten passend is.

Ad 3 Fasering verwerking in Standaarden

Omdat over verslagjaar 2021 de verplichte rapportering uitsluitend geldt voor oob's met betrekking tot fraude, en voor de overige organisaties die onder de reikwijdte van de verplichting vallen, pas vanaf verslagjaar 2022, kan de verwerking in Standaard 700 regeltechnisch stapsgewijs plaatsvinden. Bovendien zou dit de mogelijkheid openhouden om in 2022 opnieuw te consulteren. Het heeft de voorkeur van het ACB om het proces niet uit te stellen.

VAN: ACB
AAN: NBA BESTUUR

20-12-2021

Ondanks dat de ingangsdata verschillen, adviseert het ACB om de rapportageverplichtingen met betrekking tot continuïteit en fraude tegelijkertijd in Standaard 700 te verwerken. Dit doen wij om vrijwillig eerdere toepassing te stimuleren; het is in lijn met de toezegging van het bestuur aan de kwartiermakers en de Tweede Kamer en het volgt het oorspronkelijke consultatiedocument.

Ad 4 Toevoegen specifieke uitkomsten en waarnemingen

De meeste respondenten zijn het oneens met het verplicht opnemen van specifieke uitkomsten en waarnemingen. Het is belangrijk dat juist ook de opstellers van het jaarverslag hierover transparant zijn. Tegelijkertijd begrijpt het ACB heel goed dat de controleverklaring voor gebruikers aan waarde kan winnen indien deze informatie ook daar wordt toegevoegd. Daarom moet het opnemen van uitkomsten en waarnemingen worden aanbevolen, zeker indien er aanwijzingen voor mogelijke materiële fraude zijn. Hierdoor worden organisaties ook aangemoedigd zelf meer toe te lichten in de jaarrekening en het bestuursverslag, waarbij de accountant in de verklaring kan aansluiten. Een verplichting is echter vanwege onder meer het ontbreken van een helder verslaggevingskader voor organisaties op dit moment een brug te ver. In een aantal consultatiereacties wordt voorts gewezen op de risico's van schending vertrouwelijkheid/geheimhouding en aansprakelijkheid. Het ACB adviseert op deze punten verder onderzoek.

In het ACB voorstel is de relevantie van uitkomsten en waarnemingen aangescherpt. In de tekstaanpassingen is nu aangesloten bij hetgeen in Standaard 701 voor kernpunten van de controle is geregeld. Ook daar zien we in de praktijk dat het opnemen van uitkomsten en waarnemingen steeds meer terrein heeft gewonnen; wij verwachten dat met betrekking tot continuïteit en fraude de praktijk zich op dezelfde manier zal ontwikkelen. Wel merkt het ACB op dat het risico van deelconclusies voorkomen moet worden. Daarom is het tekstvoorstel voor Standaard 700 aangevuld met de vermelding dat de opmerkingen van de accountant gezien moeten worden in de context van de controle als geheel en de accountant geen afzonderlijk oordeel over continuïteit en fraude verschaft.

Ad 5 Toevoegen van Standaard 250 aan fraude

De meeste respondenten zijn het eens om de reikwijdte van de verplichte rapportering voorsnog te beperken tot fraude. Er kan in situaties waarin wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, een directe relatie met fraude bestaan. De reikwijdte van Standaard 250 is echter dermate breed dat deze toevoeging niet zonder meer kan worden overgenomen. Het ACB beseft dat de verplichtstelling om te rapporteren over fraude een opstap kan zijn om na de evaluatie over twee jaar de reikwijdte van de verplichte rapportering uit te breiden met het niet naleven van wet- en regelgeving. Door de verplichte rapportering voorsnog te beperken tot fraude wordt ook aangesloten bij de ontwikkelingen op dit terrein binnen de IAASB.

VAN: ACB
AAN: NBA BESTUUR

20-12-2021

Verwerking (overige) consultatievragen in consultatiedocument

Hieronder wordt ingegaan op de consultatiereacties op de vragen die niet op bovenstaande kernpunten betrekking hebben.

1 Heeft u opmerkingen bij de voorgestelde ingangsdata?

Hierover zijn nagenoeg geen opmerkingen ontvangen. Alleen Eumedion pleit voor directe invoering in 2021, naast het voorstel voor fraude voor oob's, ook voor beide onderwerpen voor het gehele werkveld. Derhalve heeft het ACB geen wijzigingen aangebracht in haar advies.

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

In grote meerderheid zijn de respondenten het hiermee conform het voorstel in het consultatiedocument, niet mee eens. Derhalve heeft het ACB geen wijzigingen aangebracht in haar advies. Over het verslagjaar 2021 is uitsluitend rapportering over fraude voor oob's voorgeschreven.

3 en 4 Hoe beoordeelt u de gekozen reikwijdte? / Bent u het eens met de verplichte rapportering voor niet-wettelijke controles?

Zie hierboven onder fasering invoering.

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

Er zijn relatief weinig concrete tekstvoorstellen op de voorgestelde aanpassingen in Standaard 700 ingebracht. Op grond van ontvangen reacties stelt het ACB voor de volgende tekstaanpassingen door te voeren:

- Het schrappen van de optie om de inhoud van de secties fraude/continuïteit te integreren met een benadrukkingsparagraaf.

De overige tekstaanpassingen in de definitieve versie (bijlage 2) zijn verdere verfijningen uit hoofde van de geëvolueerde visie van het ACB ten aanzien van de hierboven beschreven kernpunten.

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 benadrukkings van aangelegenheden?

De consultatiereacties geven een gemengd beeld.

VAN: ACB
AAN: NBA BESTUUR

20-12-2021

Het ACB stelt voor om in de Standaard de keuzevrijheid te behouden, met uitzondering van de combinatie met de benadrukkingsparagraaf. De door NBA nog te publiceren voorbeeldteksten zijn (vooralsnog) met behoud van de afzonderlijke secties.

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?

Zie hierboven onder proportionaliteit.

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?

Zie hierboven onder toevoegen specifieke uitkomsten en waarnemingen.

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

De grote accountantsorganisaties zijn het hiermee eens, bij andere respondenten is het beeld gevarieerd. Het ACB adviseert om geen aanpassingen aan te brengen en consistentie te behouden met het verbod om kernpunten van de controle op te nemen bij een oordeelonthouding.

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?

De meeste respondenten zijn het eens om de algemene verantwoordelijkheden van bestuur en accountant te handhaven in de bestaande paragrafen. Derhalve adviseert het ACB hierin geen wijzigingen aan te brengen ten opzichte van het voorstel in het consultatiedocument.

Een aantal grote kantoren wil de mogelijkheden uitbreiden om voor de standaardteksten over algemene verantwoordelijkheden van management en accountant te kunnen verwijzen naar een bijlage of de NBA website. Dit vraagt echter om een aanpassing van Standaard 700.41, waarvoor naar het oordeel van het ACB een afzonderlijke consultatie nodig is.

VAN: ACB
AAN: NBA BESTUUR

20-12-2021

11-13 Bent u het eens met de gekozen reikwijdte (fraude)? / Vindt u dat de verplichte rapportering tevens het risico van niet-naleving van wet- en regelgeving (Standaard 250) moet omvatten? / Zijn de aanpassingen in deze Standaard met betrekking tot de rapportering over fraude toepasbaar in uw omgeving?

Zie hierboven onder toevoegen van Standaard 250 aan fraude.

14. Bent u het eens met bovenstaande analyse (in kader van vertrouwelijkheid/geheimhouding)

Dit roept een gevarieerd beeld op, met oproep voor verduidelijking en voorstel tot juridische toetsing. Dit is een complex vraagstuk wat zich niet in Standaard 700 laat vertalen, maar opgelost moet worden in guidance, waaronder het stappenplan met bijbehorende voorbeeldteksten van de werkgroep Fraude. In 29B is al in algemene zin opgeschreven dat vermelding in bijzondere situaties achterwege kan blijven. Derhalve heeft het ACB geen wijzigingen aangebracht in haar advies.

Bijlage 1: Presentatie Continuïteit en fraude in controleverklaring : ACB-advies aan bestuur

Bijlage 2: Aanpassingen in Standaard 700 inzake verplichte rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaring.