

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
Adviescollege voor beroepsreglementering / subcommissie assurance
Antonio Vivaldistraat 2
1083 HP Amsterdam

per e-mail (consultaties@nba.nl)

Driebergen, 16 juni 2022

Betreft: Reactie op het consultatiedocument "Concept NBA handreiking Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring"
Ons kenmerk: kr/brf/pma/836
Bijlagen: -

Geachte mevrouw, mijnheer,

Met interesse hebben wij kennisgenomen van het consultatiedocument "Concept NBA handreiking Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring" van 25 april 2022. Graag maken wij hierbij gebruik van de mogelijkheid om op dit document te reageren.

Wij geven wij als eerste onze visie op het rapporteren in de controleverklaring over de controleaanpak inzake frauderisico's, daarna gaan we in op de zes door u in het consultatiedocument gestelde vragen.

1. Onze visie op het rapporteren in de controleverklaring over de controleaanpak inzake frauderisico's

Als kwaliteitsondersteuner en opleider binnen de accountancysector juichen wij alle initiatieven toe die erop gericht zijn de prestaties van accountants te verbeteren. Onze missie is immers prestatieverbetering voor alle accountants, of het nu controlerend accountants, mkb-accountants of interne accountants betreft. Diverse rapporten (in de afgelopen jaren bijvoorbeeld uitgebracht door CTA, MCA, AFM en NBA) maken duidelijk dat binnen de sector nog stappen nodig zijn om de kwaliteit van (wettelijke) controles te laten aansluiten op de behoeften en verwachtingen van de gebruikers van de gecontroleerde jaarrekeningen (de stakeholders).

In relatie tot frauderisico's, de daarmee samenhangende controlewerkzaamheden en de rapportage daarover ontbreekt vooralsnog een wetenschappelijke onderbouwing waaruit kan

worden afgeleid op welke wijze zo goed mogelijk aan de behoeften en verwachtingen van de onderscheiden gebruikers zou kunnen worden voldaan. Daarmee verdient de stelligheid waarmee de uitgangspunten voor de handreiking (in bijvoorbeeld het schema in § 3.3 van de handreiking en de toelichting daarop) worden gepresenteerd in onze ogen enige nuancering. De aanpassing van de Nederlandse controlestandaard NVCOS 700 is inmiddels echter een feit en de accountant zal invulling moeten geven aan de vereisten die in deze standaard zijn opgenomen met betrekking tot de rapportage.

Advies 1: Evalueer in brede zin het effect van de toepassing van NVCOS 700 in de huidige vorm binnen een redelijke termijn. Betrek in deze evaluatie niet alleen de ervaringen van de stakeholders met de uitgebreide controleverklaring maar ook de ervaringen van de controlerend accountants. Voer (aanvullend) wetenschappelijk onderzoek uit naar de informatiebehoefte van de onderscheiden gebruikers daar waar het gaat om frauderisico's, de daarmee samenhangende controlewerkzaamheden en de rapportage daarover door de accountant. Overweeg op grond hiervan de eventuele noodzaak om NVCOS 700 en/of de bijbehorende 'guidance' aan te passen.

Het ontbreken van een wetenschappelijke onderbouwing laat onverlet dat de vraag van stakeholders om meer transparantie over het thema fraude al langere tijd bestaat. Afgezien van het feit dat daarbij in onze ogen ook terecht aandacht wordt gevraagd voor verantwoordelijkheid van het management als opsteller van de jaarrekening, heeft een toelichting door de accountant op de inschatting van de cliënt-specifieke risico's en de daaruit voortvloeiende, op deze risico's toegespitste, controlewerkzaamheden zeker meerwaarde. Het is aan de accountant zelf om een situatie-afhankelijke, concrete invulling te geven aan de aangepaste vereisten in NVCOS 700 en daarmee recht te doen aan de behoeften van de stakeholders. Voorkomen moet worden dat accountants gaan rapporteren in de vorm van standaardteksten ('boiler plate'). De handreiking moet dan ook voldoende handvatten bieden om de beoogde meerwaarde te borgen. Dit houdt in dat niet alleen aandacht moet worden besteed aan de rapportage als zodanig (de uiteindelijk in de controleverklaring op te nemen teksten), maar ook het proces om te kunnen komen tot de rapportage, met inbegrip van de communicatie daarover met de opdrachtgever en andere stakeholders. De weg naar de bestemming is ook hier minstens zo belangrijk als de bestemming zelf.

Advies 2 Benadruk in de handreiking dat het noodzakelijk is om vanaf de aanvang van de opdracht bewust aandacht te besteden aan het feit dat in de controleverklaring zal moeten worden gerapporteerd over de geïdentificeerde frauderisico's en de respons daarop. De voor de rapportage noodzakelijke informatie moet volledig en in samenhang tijdens het controleproces worden verzameld en geëvalueerd voordat de betreffende paragraaf in de controleverklaring wordt vormgegeven. Benadruk ook dat de kwaliteit van dit proces moet worden geborgd. Benadruk voorts het belang van een tijdige en passende communicatie hierover met de opdrachtgever en andere stakeholders.

2. De verantwoordelijkheden van het bestuur en de met governance belaste personen

De specifieke consultatievragen in het consultatiedocument beginnen vanaf hoofdstuk 4 van de handreiking. Toch plaatsen wij graag nog enkele opmerkingen bij hoofdstuk 3 van de handreiking.

Verwijzen naar de toelichting van het management moet het uitgangspunt zijn

In de handreiking is in § 3.2 opgenomen dat de accountant kan verwijzen naar de toelichting van het management op de risico's waarover de accountant rapporteert. Deze toelichting van het management is dan opgenomen in (de risicoparagraaf in) het bestuursverslag. De handreiking gaat niet specifiek in op de vraag of de volgens NVCOS 240 paragraaf 27 (opbrengstverantwoording) en paragraaf 32 (doorbreken van interne beheersing door het management) te onderkennen significante risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is fraude ook zouden moeten aangemerkt als 'voornaamste risico's' in de zin van RJ 400.10523. Meer concreet is daarbij de vraag aan de orde of in een 'DGA-situatie' verondersteld mag worden dat de DGA in het bestuursverslag *bijvoorbeeld* aandacht zou moeten besteden aan het risico van doorbreken van interne beheersing door de DGA zelf of het risico dat de opbrengsten niet volledig zijn verantwoord, vanwege een fiscale drijfveer van de DGA. In § 6.2 van de handreiking ('Entiteit rapporteert niet') wordt kort ingegaan op de situatie waarin 'een entiteit bepaalde toelichtingen over een onderwerp of risico niet rapporteert die de accountant wel als frauderisico heeft aangemerkt in de controle, maar die de entiteit niet hoeft te rapporteren op basis van wet- en regelgeving. [...] Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen in de situatie dat de accountant frauderisico's signaleert die niet tot de voornaamste risico's van de entiteit behoren.' Hiermee wordt naar onze mening nog niet eenduidig uiteengezet hoe de vereisten van NVCOS 240 zich in dit verband verhouden tot de vereisten van artikel 2:391 lid 1 BW en RJ 400.10523.

Daarnaast komt op ons de huidige bewoording in de handreiking (te) vrijblijvend over. Door te benadrukken dat de accountant in voorkomende gevallen *moet* verwijzen (in plaats van *kan*) naar de toelichting van het management, zal naar onze verwachting de dialoog met het management over de in het bestuursverslag opgenomen toelichting worden ondersteund en de acceptatiegraad van het management ten aanzien van de rapportering door de accountant worden verhoogd. Verder benadrukt de verwijzing naar de toelichting van het management ook de primaire verantwoordelijkheden van het management, daar waar het gaat over frauderisico's en de beheersing daarvan. Ten slotte ligt zo'n verwijzing ook in lijn met de huidige praktijk van bijvoorbeeld de 'continuïteitsparagraaf' in de controleverklaring, waarin ook verwezen wordt naar de toelichting van het management (als opsteller van de verantwoording). Het is dan ook opvallend dat in geen enkele voorbeeldtekst in § 7.2 van de handreiking *niet* wordt verwezen naar de toelichting door het management in (de risicoparagraaf in) het bestuursverslag.

Het is ook mogelijk dat het management een toelichting opneemt in de jaarrekening bij een rekeningsaldo of transactiestroom waarin de gevolgen van een fraude zijn verwerkt, of dit juist niet doet. Ook in deze situatie zou in onze ogen een verwijzing door de accountant in de controleverklaring naar de betreffende toelichting niet vrijblijvend mogen zijn.

Overigens realiseren wij ons dat de status van de handreiking zich niet leent voor een dwingende formulering. Dit zou betekenen dat op het punt van de verwijzing een wijziging van NVCOS 700 zou moeten worden overwogen.

Advies 3: Formuleer dwingend het uitgangspunt dat, indien mogelijk, een verwijzing naar de toelichting van het management in (de risicoparagraaf in) het bestuursverslag en/of de toelichting in de jaarrekening plaatsvindt voor de risico's waarover de accountant rapporteert.

Advies 4: Breid de voorbeelden in § 7.2 uit met een of meer voorbeelden waarin niet kan worden verwezen naar de toelichting van het management in (de risicoparagraaf in) het bestuursverslag en/of in de jaarrekening.

3. Consultatievragen

In het consultatiedocument is een zestal centrale vragen gesteld, met als doel om na te gaan of de handreiking voorziet in de behoefte om het onderwerp 'rapporteren over de aanpak ten aanzien van de frauderisico's in de controleverklaring' concreter te maken. Deze vragen zullen wij hierna beantwoorden.

a) Is de (verkorte) toelichting van Standaard 240 als achtergrondinformatie voor u voldoende (hoofdstuk 4)?

De optie om verkort te rapporteren is een uitzonderingssituatie

In de handreiking is een toelichting opgenomen op het begrip 'significante aandacht'. Het is namelijk mogelijk dat significante risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, géén significante aandacht behoeven omdat de betreffende post eenvoudig kan worden gecontroleerd. In de huidige praktijk wordt - in ieder geval bij niet-OOB's - doorgaans geen afweging gemaakt of een (significant) frauderisico wel of geen significante aandacht behoeft. Dit heeft te maken met de vereiste dat (in termen van NVCOS 315 zoals die tot voor kort van kracht was) de accountant aan elk significant risico 'bijzondere aandacht' dient te besteden. Door de mogelijkheid om verkort te rapporteren in de controleverklaring over de frauderisico's waaraan geen significante aandacht is besteed, is deze afweging echter essentieel geworden. De mogelijkheid om verkort te rapporteren kan daarmee resulteren in een doelredentatie. Dit vraagt om een expliciete duiding van het onderscheid tussen 'bijzondere aandacht' en 'significante aandacht', waarbij de laatste (kennelijk) meer en/of complexere werkzaamheden inhoudt.

De handreiking benoemt in § 4.3 dat alleen in 'uitzonderlijke gevallen' géén sprake zal zijn van significante aandacht en verwijst naar NVCOS 701 voor een uitleg over dit begrip. Vervolgens wordt aangegeven dat 'de frauderisico's rondom opbrengstverantwoording en het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen kan doorbreken (Standaard 240), afhankelijk van hun aard, wellicht geen significante aandacht van de accountant behoeven en niet in overweging genomen worden bij het bepalen van de kernpunten in de controle.' Om die reden zouden deze risico's 'niet in alle gevallen' resulteren in significante aandacht en 'kan

ervoor gekozen worden' om in verkorte vorm te rapporteren.' De gecursiveerde tekst geeft in onze ogen te veel ruimte voor interpretatie. Daarenboven wekt het enige verbazing dat juist de twee in NVCOS 240 genoemde 'verplichte' frauderisico's hier als voorbeeld worden gebruikt om uit te leggen dat mogelijk géén significante aandacht nodig is en verkort kan worden gerapporteerd.

Wij verwijzen hierbij graag naar de "Opinion on the Standard Setting to Address Risks of Fraud in an Audit" van het Japanese Institute of Certified Public Accountants uit 2013, waarin een scherpere definiëring van een frauderisico is opgenomen en zwaardere eisen worden gesteld aan de onderbouwing voor het weerleggen van de volgens de standaard veronderstelde ('verplichte') frauderisico's.

Advies 5: Verduidelijk wanneer wel of niet sprake is van 'significante aandacht', onder andere door het verschil tussen 'bijzondere aandacht' en 'significante aandacht' te duiden, bij voorkeur andere voorbeelden te kiezen dan de twee in NVCOS 240 genoemde 'verplichte' frauderisico's en door in de uitleg stilliger te formuleren. Hiermee moet worden bereikt dat de accountant inderdaad slechts in uitzonderingsgevallen verkort zal kunnen rapporteren.

De tekst kan beter leesbaar en meer toegankelijk worden gemaakt

Wij zijn van mening dat de tekst op de volgende punten zou moeten worden aangepast om beter leesbaar en meer toegankelijk te zijn:

- § 4.1 tweede alinea: kan worden verduidelijkt met een aanvullende verwijzing naar § 4.2 (frauderisico's) en § 4.4 (aanwijzing of vermoeden van fraude)
- § 4.2 derde alinea, tweede regel: na 'twee frauderisico's' zou moeten volgen een nadere duiding als 'die altijd aanwezig zijn, naast eventuele andere risico's die het gevolg zijn van fraude'
- § 4.2 zesde alinea, laatste zin moet zijn: '... het veronderstelde frauderisico ten aanzien van de opbrengstverantwoording niet van toepassing is en daarom geen risico op een afwijking van materieel belang vormt.'
- § 4.2 voorlaatste alinea, eerste zin: 'andere frauderisico's als gevolg van fraude' moet zijn 'andere risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude'. Overigens is het niet duidelijk waarom deze alinea hier is opgenomen, omdat een relatie wordt gelegd met verkort rapporteren terwijl de paragraaf ingaat op het identificeren van frauderisico's volgens NVCOS 240. Dit geldt eveneens voor de laatste alinea van deze paragraaf. NVCOS 240 maakt geen onderscheid tussen frauderisico's waaraan wel of geen significante aandacht moet worden besteed en gaat niet in op het (al dan niet verkort) rapporteren over frauderisico's
- § 4.3 in de 'NBA aanbeveling' wordt gesteld dat 'Gebruikers kunnen verwachten dat opbrengstverantwoording wel tot de frauderisico's behoort.' Het is onduidelijk waarom dat wel of niet zo zou zijn en wat dit betekent voor de overwegingen van de accountant ten aanzien van het weerleggen van dit risico. Impliciet gaat NVCOS 240 er in onze ogen vanuit dat gebruikers *altijd* verwachten dat frauderisico's ten aanzien van de opbrengstverantwoording bestaan.

Wij zijn in dit verband dan ook voorstander van een stellige aanbeveling om, indien van toepassing, altijd te rapporteren waarom de accountant van mening is dat het veronderstelde frauderisico ten aanzien van de opbrengstverantwoording kan worden weerlegd.

b) Zijn de verschillende scenario's (hoofdstuk 5) voldoende duidelijk en in de praktijk hanteerbaar?

Onduidelijkheid rond 'weinig of veel significante aandacht'

De visualisatie met de zes scenario's (op pagina 14 van de handreiking) is gebaseerd op twee criteria, te weten de mate van aandacht/detail in de controleverklaring (y-as) en de mate van significante aandacht voor frauderisico's in de controle (x-as). Volgens de visualisatie is de mate van significante aandacht bepalend voor de mogelijkheid om verkort te rapporteren over frauderisico's in de controleverklaring. Deze mogelijkheid beperkt zich volgens de toelichting op de scenario's tot scenario 1A. Standaard 701.9 geeft geen ruimte voor 'weinig significante' en 'veel significante' aandacht zoals de visualisatie suggereert, maar maakt onderscheid tussen wel of geen significante aandacht (zie ook ons commentaar onder 3.a hiervoor). In de situatie van 'geen significante aandacht' zou verkort kunnen worden gerapporteerd.

Advies 6: Verduidelijk de visualisatie en de toelichting daarop zodanig dat dit aansluit op de toelichting in hoofdstuk 4 van de handreiking en dat geen verwarring kan ontstaan over de vraag wanneer sprake is van de mogelijkheid om verkort te rapporteren.

Naar ons idee is 'de mate van aandacht/detail in de controleverklaring' een resultante van de mate van aandacht voor frauderisico's in de controle. Hierdoor positioneren alle scenario's op de diagonaallijn in de visualisatie (grafiek) op pagina 14. Door de correlatie tussen de beide criteria is de informatiewaarde van deze visualisatie zeer beperkt en zelfs verwarrend. Verder lijkt de afstand tussen de scenario's op de stippellijn willekeurig te zijn gekozen en is de benaming van de scenario's 1B en 2A in relatie tot hun plaats op de stippellijn niet logisch.

Advies 7: Pas de huidige visualisatie aan naar (bijvoorbeeld) een overzicht in een tabel- of matrixvorm en overweeg om ook 'optisch' een meer logische volgorde van de scenario's weer te geven.

Wij menen drie criteria te onderscheiden die bepalend zijn voor de onderscheiden scenario's: ten eerste is dat de mate van aandacht voor frauderisico's in de controle, ten tweede of de volgens NVCOS 240 veronderstelde frauderisico's wel of niet weerlegd zijn en ten derde of er wel of geen aanvullende risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude zijn onderkend.

Advies 8: Pas de criteria aan om te komen tot verschillende scenario's en benoem daarbij per scenario de gevolgen voor de toelichting in de controleverklaring.

De tekst kan beter leesbaar en meer toegankelijk worden gemaakt

Wij zijn van mening dat de tekst op de volgende punten zou moeten worden aangepast om beter leesbaar en meer toegankelijk te zijn:

- Tabel vanaf bladzijde 15: verplaats de laatste kolom ('Scenario SC') naar links in de tabel, direct naast de eerste kolom
- Vermijd de aanduiding 'Scenario SC' in aanvulling op de term 'Scenario' en hanteer bijvoorbeeld alleen de aanduiding Scenario 1A en Scenario 1B, Scenario 2A et cetera
- Tabel SC 1A, tweede bullet: de woordkeus 'door bepaalde omstandigheden' is onduidelijk. Overweeg om de tekst van deze toelichting aan te passen of om de 'bepaalde omstandigheden' nader te duiden.

c) Voorziet u problemen met het beginsel van vertrouwelijkheid (hoofdstuk 6)?Het verzoek aan het management om ook te rapporteren is te zwak geformuleerd

Ook in hoofdstuk 6 van de handreiking wordt gesteld dat de accountant het management kan verzoeken ook zelf te rapporteren over frauderisico's. Zoals eerder aangegeven in deze reactie (zie 2. De verantwoordelijkheden van het bestuur en de met governance belaste personen) adviseren wij om (dwingend) het uitgangspunt te formuleren dat, indien mogelijk, een verwijzing naar de toelichting van het management plaatsvindt. Dit kan mogelijk helpen om de situatie te bereiken waarin het management van de entiteit ook zelf rapporteert en daarmee de eventuele discussie met het management over de vertrouwelijkheid van de te rapporteren informatie zuiverder te kunnen voeren.

Een voorbeeld van een situatie waarbij het management niet rapporteert kan verduidelijken

Op pagina 18 van de handreiking is in de sectie 'Entiteit rapporteert niet' direct onder de drie bullets een situatiebeschrijving opgenomen. Een dergelijke situatie wordt echter niet uitgewerkt in een van de voorbeeldteksten in hoofdstuk 7 van de handreiking. *Wij verwijzen in dit verband naar ons advies 4 in § 2 van deze reactie.*

Daarnaast roept dit voorbeeld de vraag bij ons op hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin de accountant rapporteert over de volgens NVCOS 240 veronderstelde risico's (die niet zijn weerlegd) en het management deze risico's niet rekent tot de 'voornaamste risico's' waaraan op basis van art. 2:391 lid 1 BW, uitgewerkt in RJ 400.10523 in het bestuursverslag aandacht wordt besteed. Denk hierbij als voorbeeld aan het risico op het doorbreken van de interne beheersing door het management in een DGA-onderneming. Aan dit aspect wordt in de handreiking geen aandacht besteed (zie ook §2 van deze reactie).

Advies 9: Leg in de handreiking concreet uit hoe de 'status' van de veronderstelde risico's volgens NVCOS 240 moet worden gewogen in relatie tot art. 2:391 lid 1 BW en RJ 400.10523 en wat de consequenties zijn van die weging voor de rapportering door de accountant.

De tekst kan beter leesbaar en meer toegankelijk worden gemaakt

Wij zijn van mening dat de tekst op de volgende punten zou moeten worden aangepast om beter leesbaar en meer toegankelijk te zijn:

- De leesbaarheid van hoofdstuk 6 van de handreiking kan worden vergroot door een leeswijzer of introductie toe te voegen.

Verder bevat dit hoofdstuk meerdere tekstuele onduidelijkheden, ontbreken hier en daar woorden of leestekens en komen verschillende lettertypen voor.

Advies 10: Redigeer de tekst van hoofdstuk 6 zorgvuldig in relatie tot de beoogde doelstelling en scherp de tekst waar nodig aan.

In § 6.2 wordt in de laatste twee zinnen van pagina 18 min of meer terloops als voorbeeld de situatie genoemd van een 'Wwft-melding'. Deze (belangrijke en veel voorkomende) situatie wordt in de handreiking niet in detail verder uitgewerkt.

Advies 11: Besteed in de handreiking specifiek aandacht aan de gevolgen voor de rapportage door de accountant als sprake is van een door de entiteit en/of door de accountant verrichte Wwft-melding (al dan niet in combinatie met een toelichting door het management).

d) Zijn de voorbeeldteksten behulpzaam?

Het management dient altijd een beschrijving te geven van het risicomanagementsysteem

Wij denken dat de voorbeeldteksten in opzet behulpzaam zijn om dat wat is beschreven in de voorgaande hoofdstukken van de handreiking concreter te maken. Mede in relatie tot onze opmerkingen bij hoofdstuk 3 van de handreiking zijn wij van mening dat ook in de voorbeelden de verantwoordelijkheid van het management sterker tot uitdrukking zou kunnen komen.

Advies 12: Neem in de voorbeelden een (korte) beschrijving op van de werkzaamheden die de accountant heeft verricht ten aanzien van het systeem van fraudebeheersing en de frauderespons van de entiteit. Hiermee wordt impliciet benadrukt dat de accountant aandacht besteedt aan de verantwoordelijkheden van het management op dit punt.

Verkorte rapportage alleen mogelijk bij het ontbreken van frauderisico's met significante aandacht

De inleidende tekst bij het 'Voorbeeld verkorte tekst' op pagina 25 van de handreiking lijkt niet geheel in overeenstemming te zijn met de tekst van NVCOS 700.A41B. Volgens de toepassingsgerichte tekst van NVCOS 700 is het mogelijk voor de accountant om in verkorte vorm te rapporteren als er frauderisico's zijn die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang die van de accountant geen significante aandacht vereisen. In de inleidende tekst bij het voorbeeld is daaraan toegevoegd 'en er naast de veronderstelde frauderisico's geen andere, specifieke, frauderisico's zijn.'

Advies 13: Herschrijf de inleidende tekst bij het 'Voorbeeld verkorte tekst' zodat deze beter aansluit op NVCOS 700.A41B.

De voorbeeldtekst bij verkort rapporteren geeft aanleiding tot onduidelijkheid

De algehele doelstelling van het rapporteren over de frauderisico's en de werkzaamheden van de accountant is om de informatieve waarde van de controleverklaring te vergroten. De mogelijkheid om 'verkort' of 'meer uitgebreid' te rapporteren geeft in de basis aanleiding tot onduidelijkheid. Om deze onduidelijkheid weg te nemen zou in (de voorbeeldtekst voor) een verkorte rapportage expliciet kunnen worden benoemd *waarom* het in de gegeven omstandigheden mogelijk is om verkort te rapporteren. Overigens blijft het naar onze mening onduidelijk waarom de in de voorbeeldtekst beschreven werkzaamheden *niet* kwalificeren als 'significante aandacht' (zie ook onze opmerkingen in § 3 van deze reactie).

Advies 14: Werk een voorbeeldtekst uit waarin uiteen wordt gezet dat in de gegeven omstandigheden de accountant verkort kan rapporteren over fraude, bijvoorbeeld omdat geen risico's zijn geïdentificeerd waaraan 'significante aandacht' moet worden besteed. Uiteraard zou de term 'significante aandacht' zo mogelijk moeten worden vermeden, omdat dit voor de gebruiker van de controleverklaring vermoedelijk nog meer vragen oproept. Verduidelijk in de voorbeeldteksten het onderscheid tussen de beschreven werkzaamheden die wel en die niet een voorbeeld zijn van 'significante aandacht'.

De voorbeeldteksten zelf zijn op onderdelen nog niet geheel duidelijk. Zo worden oorzaken van risico's en de feitelijke risico's (de gevolgen voor de verantwoording) hier en daar omgedraaid, is niet in alle gevallen duidelijk dat de risico's betrekking op afwijkingen (in de jaarrekening) van materieel belang die het gevolg zijn fraude, wordt regelmatig accountantsjargon gehanteerd, zijn beschrijvingen van werkzaamheden weinig concreet, is het niet duidelijk of een vermoeden van fraude bestaat of dat daar (nog) geen sprake van is en worden stappen in het proces dat NVCOS 240 beschrijft niet nader genoemd. Ten slotte lijken de voorbeeldteksten te suggereren dat sprake is van een 'negatief geformuleerde conclusie' naar aanleiding van de beschreven werkzaamheden, terwijl, voor zover wij de regelgeving begrijpen, geen sprake kan zijn van het formuleren van een oordeel (of conclusie) in welke zin dan ook.

Advies 15: Heroverweeg de redactie van de nu opgenomen voorbeeldteksten zorgvuldig in relatie tot de beoogde doelstelling en scherp de teksten waar nodig aan. Maak ondubbelzinnig duidelijk of sprake kan dan wel moet zijn van het opnemen van een al dan niet negatief geformuleerde conclusie.

e) Zijn de stappenplannen (hoofdstuk 8) behulpzaam om te komen tot de sectie 'Controleaanpak frauderisico's'?

De stappenplannen zijn in de huidige vorm niet duidelijk

De lay-out (met inbegrip van de pijlen en verwijzingen) en het gebruikte lettertype maken de weergegeven stappenplannen naar onze mening onoverzichtelijk en dus minder behulpzaam. Ook lijken enkele zinnen in de tekstballonnen niet te zijn afgerond. De stappen naar de mogelijkheid om verkort te kunnen rapporteren lijken (opnieuw) aanleiding te kunnen geven tot verwarring over het onderscheid tussen 'wel of geen significante aandacht' in de controle en de bijbehorende rapporteringsscenario's.

Advies 16: Betrek bij het ontwerpen van de stroomschema's (stappenplannen) nadrukkelijk kennis en ervaring op het gebied van vormgeving van dergelijke informatieve visualisaties (infographics). De stroomschema's moeten inzichtelijk, ondubbelzinnig en bij voorkeur eenvoudig toe te passen zijn.

4. Tot slot

Wij hebben passie voor het accountantsberoep en voor kwaliteit. Die passie vormt de basis voor onze dienstverlening en ook voor onze reactie op deze consultatie. We geven advies over vaktechnische vraagstukken, verzorgen kritische en constructieve OKB's en reviews, adviseren over 'IT in de audit' en richten kwaliteitszorgsystemen in. Dit doen wij bij accountantsorganisaties en alle andere omgevingen waar accountants professionele diensten verlenen. We bieden accountants en auditors de mentoring en coaching die zij nodig hebben om het beste uit zichzelf te halen. Gedrag is, naast kennis, communicatieve vaardigheden en het ethisch kompas, een cruciale factor bij het bewerkstelligen van kwaliteitsverbetering.

Wij steunen initiatieven voor het bevorderen van de kwaliteit van de wettelijke controles en het herstel van het vertrouwen in de accountancysector. Het succes van de maatregel om in de controleverklaring te rapporteren over geïdentificeerde frauderisico's en daaraan gerelateerde controlewerkzaamheden is naar onze mening sterk afhankelijk van de mate waarin de rapportage daadwerkelijk informatie geeft die specifiek, ondubbelzinnig en concreet is. Het is niet eenvoudig om op die manier te rapporteren over een onderwerp dat technisch complex is, wanneer een spanningsveld bestaat tussen vertrouwelijkheid en transparantie en waarbij belangen en emoties een grote rol kunnen spelen. Wij hebben vooral vanuit dat oogpunt in deze brief een aantal aandachtspunten genoemd en adviezen geformuleerd om de handreiking (en indien mogelijk de onderliggende regelgeving) aan te scherpen.

Wij stellen het op prijs om op het consultatiedocument te hebben kunnen reageren. Als u behoefte heeft aan een nadere toelichting op onze reactie dan zijn wij daartoe graag bereid.

Met vriendelijke groet,

Namens Kriton,

P. (Pieter) Mansvelder RA

Drs. T. (Tom) Reukers RA CIA CRISC CFE

Drs. R. (Rens) H. Wildenbeest RA