



NBA-Bestuur
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
consultaties@nba.nl

Betreft: Consultatie Verplichte rapportering fraude en continuïteit

Utrecht, 22 oktober 2021

Geacht bestuur,

Met veel belangstelling heeft het SRA-bestuur kennisgenomen van het Consultatiedocument 'Verplichte rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaring', d.d. 13 september 2021. In dit document geeft u aan dat de voorgestelde aanpassingen in de NV COS onderdeel zijn van een veel bredere agenda, die samen met de Stuurgroep Publiek Belang gevoerd wordt op het gebied van fraude en continuïteit. Vanuit de drijfveer om de kwaliteit binnen de sector een keten te optimaliseren, streeft SRA ernaar hier eveneens een bijdrage aan te leveren.

Voordat we puntsgewijs op de specifieke consultatievragen uit het document ingaan, geven we eerst een algemene beschouwing en gaan we nader in op de gedachten en overwegingen van SRA inzake de verplichte rapportering over continuïteit en fraude.

1. Algemene beschouwing

De accountancysector speelt een grote rol in het in stand houden van vertrouwen in de economie als geheel, in de relatie tussen ondernemers/ondernemingen onderling (het zakendoen), en in de relatie tussen ondernemingen en hun stakeholders. De bijdrage aan het functioneren van de motor van de economie, het mkb, vraagt veel van de accountantskantoren en professionals die er werkzaam zijn. Dat mag en moet ook. Gezien de belangrijke taak en de toegevoegde waarde die de sector aan het mkb levert, is maatschappelijk vertrouwen in onze beroepsgroep van uiterst belang.

Eén van de fundamenteën voor het bestaan van dat maatschappelijke vertrouwen is een goed functionerende keten waarbij de verwachtingen ten aanzien van rol, functie, product en verantwoordelijkheid van elke schakel in de keten helder en eenduidig is. Dit is van belang voor het dichteren van een mogelijke verwachtings- en prestatiekloof, bijvoorbeeld op de terreinen fraude, corruptie en (dis)continuïteit.

De vraag is of met de voorgestelde verplichte rapportering over werkzaamheden in dit kader, voldoende tegemoet wordt gekomen aan de betere (kwalitatieve) werking van de keten, en aan de wensen en verwachtingen van gebruikers en stakeholders ten aanzien van de accountant als onderdeel van de keten. Wanneer we de wettelijke realiteit waarin de onderneming primair verantwoordelijk is voor de jaarrekening, in dit kader koppelen aan de huidige wettelijke verslaggevingsverplichtingen, dan zien we ook mogelijke spanningsvelden ontstaan binnen de keten. Zo'n mogelijk spanningsveld is bijvoorbeeld dat de Raad voor de Jaarverslaggeving op dit moment niet in actie kan komen zonder dat de wetgever overgaat tot een wijziging in BW2 titel 9.

De thema's fraude en continuïteit zijn volgens SRA direct te relateren aan de toezichthoudende rol van de accountant op de onderneming: de poortwachtersrol. De vraag is hoe deze poortwachtersrol vanuit divers perspectief kan worden versterkt, en welke aspecten daarbij van belang zijn. De versterking van de poortwachtersrol is naar onze mening nog niet (voldoende) onderzocht en uitgewerkt. Wel wordt op dit moment het instrumentarium van de accountant op de beide thema's binnen diverse gremia van de NBA onderhanden genomen.

Het goed kunnen beoordelen van frauderisico's, de (dis)continuïteit en weerbaarheid van ondernemingen door de accountant verdient wat SRA betreft meer aandacht en invulling. Indicatoren zoals duurzaamheid en andere niet-financiële informatie worden tezamen met 'de cijfers' steeds belangrijker voor het goed kunnen beoordelen van de (dis)continuïteit en weerbaarheid van ondernemingen. Vanuit het oogpunt om toekomstbestendig beleid en regelgeving te maken, vinden we het van belang om dit punt ook te benoemen in deze reactie.

De NBA introduceert de verplichting voor de accountantspraktijk om in de controleverklaring meer informatie op te nemen: welke werkzaamheden zijn verricht in het kader van fraude- en continuïteitsrisico's en eventuele bevindingen. Dit zal de communicatie in de keten kunnen verbeteren. De vraag die we nadrukkelijk ook moeten stellen is wat deze extra informatie als resultaat heeft: welke impact heeft een verplichte rapportage binnen de keten op bestuurders en toezichthouders, en op gebruikers en stakeholders bij de controleverklaring? Levert dit een bijdrage aan het oplossen van problemen rond fraude en (dis)continuïteit? Levert de rapportage voldoende informatie zodat gebruikers van de controleverklaring met meer zekerheid, kennis en kunde hun besluiten kunnen nemen? In dat kader stellen we in ieder geval voor om het gebruik en impact van de verplichte rapportageverplichting binnen de keten na twee boekjaren te evalueren.

2. Continuïteit: Algemene uitgangspunten SRA

Bij continuïteit zijn in feite vier scenario's te onderscheiden:

1. Er is niks aan de hand.
In dit scenario hebben zowel het bestuur (van de onderneming) als de accountant geen gebeurtenissen of omstandigheden geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de rechtspersoon om haar continuïteit te handhaven; er zijn geen continuïteitsrisico's geïdentificeerd.
2. Er zijn mogelijk gebeurtenissen die leiden tot gerede twijfel, maar er is geen sprake van een onzekerheid van materieel belang.
Bij dit scenario heeft het bestuur en/of de accountant op basis van haar analyse gebeurtenissen of omstandigheden geïdentificeerd die duiden op mogelijk gerede twijfel. Na het uitvoeren van mitigerende maatregelen en realisatie van verwachtingen en veronderstellingen door het bestuur, zijn het bestuur en de accountant ervan overtuigd dat de geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden toereikend zijn aangepakt.
In dit scenario is dus geen onzekerheid omtrent de effectiviteit van de mitigerende maatregelen, verwachtingen en veronderstellingen van het bestuur en daarom geen onzekerheid van materieel belang over de continuïteit.
3. Er zijn serieuze zorgen. Er zijn mogelijk gebeurtenissen die leiden tot gerede twijfel en er is sprake van een onzekerheid van materieel belang.
Deze situatie betreft de omstandigheid dat het bestuur (en de accountant) gebeurtenissen heeft geïdentificeerd die leiden tot gerede twijfel over de continuïteit van de rechtspersoon, en waarbij sprake is van een materiële onzekerheid in hoeverre de mitigerende maatregelen, verwachtingen en veronderstellingen van het bestuur voldoende zullen zijn om het continuïteitsrisico te kunnen mitigeren. Het bestuur heeft goede hoop dat de door haar ingezette maatregelen voldoende zullen zijn voor het mitigeren van het continuïteitsrisico, maar er zijn materiële onzekerheden over de daadwerkelijke uitkomst c.q. effectiviteit van die maatregelen.

4. De constatering van discontinuïteit is onontkoombaar, waardoor de jaarrekening niet langer op grond van een continuïteitsveronderstelling maar op basis van liquidatiegrondslagen wordt opgemaakt.

Opmerkingen bij de scenario's

- Scenario 4 speelt bij deze consultatie geen rol, de overige drie scenario's wel.
- SRA kan zich vinden in de wijze waarop het NBA-bestuur in het consultatiedocument invulling geeft aan de voorgestelde wijzigingen, zoals deze op scenario 2 en 3 van toepassing zijn.
- Bij scenario 1 ligt dit genuanceerder.
SRA is (immers) van mening dat het in de controleverklaring opnemen van de beschrijving van de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden en verdere controlewerkzaamheden die het meest relevant waren voor het onderkennen van mogelijke continuïteitsrisico's, voor de gebruikers (stakeholders) van de jaarrekening verwarrend kan zijn.
Er is immers 'niets aan de hand' en toch wordt hier in de controleverklaring nadruk op gelegd. De reële kans bestaat dat gebruikers (stakeholders) van de jaarrekening zich hierdoor in hun besluiten (ongewenst) laten beïnvloeden.

Daarbij speelt in algemene zin dat in het niet-OOB-segment alle stakeholders veelal bekend zijn en bestaat in de regel geen noodzaak om genoemde werkzaamheden voor deze situatie in de controleverklaring op te nemen.

Tevens heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) vooralsnog aan rechtspersonen voor scenario 1 en 2, geen nadere duiding gegeven aan het al dan niet opnemen van specifieke toelichtingsvereisten. Dit geldt eveneens voor het op te maken bestuursverslag. Hierdoor zal de accountant deze situatie steeds met het bestuur dienen te evalueren, zonder dat deze toelichtingsvereisten bekend zijn.

Voor invoering van de voorgestelde wijzigingen vinden wij het daarom een vereiste dat het wettelijke kader, ergo BW2 titel 9 wordt aangepast en dat de RJ minimaal in een uiting (maar graag verder dan dat), de richtlijnen hiermede in overeenstemming brengt. Of andersom dat de voorgestelde wijzigingen in overeenstemming worden gebracht met de (nog aan te passen) richtlijn.

SRA stelt voor dat in situaties van scenario 1 er geen sprake is of kan zijn van een verplichte toepassing, maar maximaal van een keuze om deze werkzaamheden in de controleverklaring op te nemen.

Omdat met name de kwaliteit in de keten gediend moet zijn met deze maatregel, stellen we in het verlengde hiervan voor om na twee jaar van rapportering een effecten-evaluatie te laten uitvoeren waarbij gebruikers en stakeholders worden betrokken. Meer specifiek toegespitst op scenario 1 zou dan tevens geëvalueerd kunnen worden of en hoe de kwaliteit binnen de keten wordt beïnvloed in de situaties waarin accountants(organisaties) genoemde werkzaamheden wel en niet opnemen in de controleverklaring.

3. Fraude: Algemene uitgangspunten SRA

Ten aanzien van de verplichte rapportering over fraude heeft SRA dezelfde insteek. Ook hier zijn diverse scenario's te bedenken op welke wijze de accountant bij zijn controleaanpak op de frauderisico-analyse (lees: frauderisicofactoren) heeft ingespeeld.

Buiten de standaardrisico's van management override of frauderisico's rondom opbrengstverantwoording, kunnen als uitkomst van deze risicoanalyse komen dat géén sprake is van specifieke risico's tot aan situaties waarin er sprake is van een vermoeden van of reeds vastgestelde fraude. Afhankelijk van deze situaties kunnen de werkzaamheden van de accountant en aldus de vermelding van de in de controleverklaring op te nemen controleaanpak sterk variëren.

Dezelfde overwegingen als hiervoor genoemd bij Continuïteit vindt SRA hier van toepassing. Wij dringen er op aan om in situaties waarbij 'niets aan de hand' is (de frauderisico-analyse leidt tot het uitgangspunt van geen klantspecifiek frauderisico en de uitkomsten van de werkzaamheden van de accountant bevestigen dit; denk aan situaties zoals bij 'less complex entities'), geen rapportageverplichting op te leggen. In plaats daarvan stellen we een keuzemogelijkheid voor om de werkzaamheden van de accountant (de 'Controleaanpak Frauderisico's') in de controleverklaring op te nemen.

Voor alle andere scenario's kan SRA zich vinden in de wijze waarop in het consultatiedocument invulling is gegeven aan de voorgestelde wijzigingen.

Daarbij willen we hier ook benadrukken dat SRA – anders dan bij Continuïteit – in beginsel terughoudend is dat de accountant indicaties van de uitkomst van zijn werkzaamheden en of belangrijke waarnemingen over betreffende aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. De accountant kan en mag immers niet op de stoel van de (straf)rechter gaan zitten. De voorgestelde wijzigingen geven de accountant echter terecht de mogelijkheid om zijn uitkomsten en waarnemingen niet in de controleverklaring op te nemen.

4. Specifieke Consultatievragen

Ingangsdata

1. *Heeft u opmerkingen bij de voorgestelde ingangsdata?*
Nee, we hebben hierbij geen opmerkingen.
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, het nu aangebrachte onderscheid oob's en niet-oob's wordt ondersteund.

Algemene uitgangspunten bij de wijzigingsvoorstellen

Reikwijdte

3. *Hoe beoordeelt u de gekozen reikwijdte?*
We verwijzen naar hetgeen bij 2. Continuïteit en 3. Fraude is opgenomen over de Algemene uitgangspunten SRA.
4. *Bent u het eens met de verplichte rapportering voor niet-wettelijke controles?*
SRA is er voorstander van dat er geen onderscheid wordt gemaakt tussen opdrachten verricht in het wettelijk domein en vrijwillige controleopdrachten. De opdrachten zijn immers gelijk. Hiertussen kan geen onderscheid worden gemaakt. Opdrachtgevers die vrijwillig de opdracht tot het verrichten van een controle verstrekken zijn daarbij vrijwillig gebonden aan de voorschriften die op deze opdrachten van toepassing zijn.

'Principle-based' bepalingen

5. *Hoe beoordeelt u de aanpassingen in Standaard 700? Heeft u hierbij specifieke opmerkingen?*
SRA heeft geen specifieke opmerkingen, anders dan hetgeen bij 2. Continuïteit en 3. Fraude is opgenomen inzake de Algemene uitgangspunten SRA.
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?*
Deze keuzevrijheid voldoet.
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?*
We verwijzen naar hetgeen bij 2. Continuïteit en 3. Fraude is opgenomen inzake de Algemene uitgangspunten SRA.
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?*
Verwezen wordt naar hetgeen bij 2. Continuïteit en 3. Fraude is opgenomen inzake de Algemene uitgangspunten SRA. Daarbij wordt in die situaties de voorkeur gegeven om tekstvoorstellen niet verplicht voor te schrijven. SRA staat wel positief tegenover het gebruikmaken van de door NBA te publiceren voorbeeldteksten te komen
9. *Bent u het eens dat bij een oordeelonthouding de accountant de secties fraude en continuïteit niet dient op te nemen (paragraaf 29D)?*
Nee, er dient ten aanzien van het type controleverklaring dat afgegeven wordt geen onderscheid gemaakt te worden inzake het al dan niet opnemen van de secties fraude en continuïteit. Verwezen wordt naar hetgeen bij 2. Continuïteit en 3. Fraude is opgenomen inzake de Algemene uitgangspunten SRA.

Algemene verantwoordelijkheden van het management en de accountant ten aanzien van fraude en continuïteit

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?*
SRA kan zich hierin vinden.

Fraude

Reikwijdte

11. *Bent u het eens met de gekozen reikwijdte?*
Verwezen wordt naar hetgeen bij 3. Fraude is opgenomen inzake de Algemene uitgangspunten SRA.
12. *Vindt u dat de verplichte rapportering tevens het risico van niet-naleving van wet- en regelgeving (Standaard 250) moet omvatten?*
SRA is van mening dat niet-naleving van wet- en regelgeving (waaronder toepassing NV NOCLAR) geen onderdeel van de verplichte rapportering dient uit te maken. Rekening houdend met de reeds voorgestelde wijzigingen en de genoemde uitgangspunten van SRA inzake continuïteit en fraude is deze verdere uitbreiding niet aan de orde.
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.*
Verwezen wordt naar hetgeen bij 3. Fraude is opgenomen inzake de Algemene uitgangspunten SRA.

Vertrouwelijkheid/geheimhouding

14. *Bent u het eens met bovenstaande analyse?*
SRA kan zich hierin vinden. Dit sluit aan op hetgeen bij 3. Fraude inzake de Algemene uitgangspunten SRA staat opgenomen

Continuïteit

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.*
We verwijzen naar hetgeen bij 2. Continuïteit is opgenomen in de Algemene uitgangspunten SRA.

Tot slot

Vanzelfsprekend zijn wij graag bereid deze consultatiereactie nader toe te lichten.

Hoogachtend,
Namens het SRA-bestuur

Namens SRA Commissie Vaktechniek

Diana Clement AA RA

Paul Dinkgreve RA