

Aan: Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisaties van Accountants  
Adviescollege voor Beroepsreglementering  
T.a.v: de heer A. Dieleman RA  
Per e-mail: consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl

Tilburg, 15 juli 2022  
Kenmerk: 22-004/Dvo/MvG

Betreft : Reactie Consultatiedocument ‘Handreiking Rapporteren over continuïteit in de controleverklaring’

Geachte heer Dieleman,

Hierbij ontvangt u onze reactie op het Consultatiedocument “Rapporteren over continuïteit in de controleverklaring” (hierna: de Handreiking). Bij onze reactie hebben wij de aangepaste Standaard 700 als uitgangspunt genomen. Voor onze observaties ten aanzien van de destijds voorgestelde aanpassingen in Standaard 700 verwijzen wij kortheidshalve naar onze eerdere consultatiereactie d.d. 22 oktober 2021.

Wij vinden het positief dat deze Handreiking wordt uitgebracht. Deze Handreiking zal accountants ondersteunen bij het toepassen van de wijzigingen in Standaard 700, voor zover deze betrekking hebben op de sectie ‘Controleaanpak continuïteit’ in de controleverklaring.

Wij hebben enkele punten waarvoor wij graag uw aandacht vragen. Wij starten onze reactie met deze aandachtspunten, waarna wij in het vervolg van onze reactie de vragen uit het consultatiedocument zullen beantwoorden.

## 1. Aandachtspunten

### *Verplichtingen accountant ten opzichte van verantwoordelijkheid van bestuurders en toezichthouders*

In paragraaf 3.1 zijn de verantwoordelijkheden van het bestuur inzake het rapporteren over continuïteit in de jaarrekening en in het bestuursverslag uiteengezet. Wij vinden het passend dat de NBA deze wettelijke en RJ vereisten benoemt. Feit is echter dat de term ‘continuïteit’ niet expliciet voorkomt in art. 391 en RJ 400. Hierdoor bestaat het risico dat in plaats daarvan anderen meer indirecte bewoordingen worden gekozen.

Wij zijn sterk voorstander van een expliciet statement van het management over het hanteren van de continuïteitsveronderstelling, ook indien geen sprake is van ernstige onzekerheid over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon. Deze visie hebben wij ook verwoord in onze reactie d.d. 14 april 2022 op de voorstellen voor actualisatie van de Nederlandse Corporate Governance Code.

Overige punten

In onze reactie op het consultatiedocument 'Handreiking Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring' d.d. 9 juni 2022 hebben wij opmerkingen gemaakt en suggesties gedaan inzake de controleverantwoordelijkheid van de accountant bij de jaarrekening versus het bestuursverslag. Tevens hebben wij aandachtspunten naar voren gebracht rondom de oordeelonthouding (en het dan niet langer opnemen van de secties controleaanpak continuïteit en frauderisico's).

Om herhaling te voorkomen verwijzen wij kortheidshalve naar deze eerdere reactie.

## 2. Reacties op de vragen uit het consultatiedocument

Hieronder vindt u per onderdeel van het consultatiedocument onze reacties op de vragen uit dit consultatiedocument.

### *2.1 Zijn de verschillende scenario's binnen het continuïteitscontinuüm en de uitwerking hiervan voor u voldoende duidelijk (hoofdstuk 4)?*

De verschillende scenario's zijn in de praktijk voldoende hanteerbaar. De strekking van de verschillende scenario's biedt voldoende handvatten aan de accountant om een keuze te kunnen maken.

Wij vragen echter wel aandacht voor de consistentie tussen paragraaf 1.2 en 4.2 van de praktijkhandreiking. In paragraaf 1.2 is uitgelegd wat onder 'continuïteitsrisico's' moet worden verstaan, waarbij is aangegeven dat dit gaat over 'gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven' (Standaard 570.10).

Wij signaleren hier het risico dat -bij eerste lezing- het accent hier komt te liggen op de term 'gereede twijfel' en niet op het tekstddeel 'kunnen doen ontstaan', met als gevolg dat scenario 3 in hoofdstuk 4 overbelicht wordt en de scenario's 1 en 2 onderbelicht. Het is immers van belang dat de accountant de risico-lat lager legt: het gaat niet alleen om 'zekere' materiële onzekerheden (gereede twijfel), maar ook om mogelijke materiële risico's, waarna Standaard 570.16 toegepast moet worden.

Wij verzoeken om dit aspect in de praktijkhandreiking verder uit te werken/toe te lichten.

Daarnaast bevelen wij aan de term 'mwh' in figuur 1 op pagina 10 te vervangen door een meer passende term, in lijn met eerdere guidance inzake de controlewerkzaamheden ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling; bijvoorbeeld de term onduidelijk of twijfelachtig.

*2.2 Is de figuur met de beslisboom voor de verschillende scenario's voldoende duidelijk en in de praktijk hanteerbaar (hoofdstuk 4.4)?*

De figuur met de beslisboom voor de verschillende scenario's in hoofdstuk 4.4 is voldoende duidelijk en in de praktijk hanteerbaar. Deze beslisboom leidt naar een passende voorbeeldtekst voor de controleverklaring die is opgenomen in de bijlage.

Daarnaast is in paragraaf 3.1 een schematisch overzicht opgenomen van de eisen van het bestuursverslag en in hoofdstuk 4 (pagina 10) van het zogenoemde continuïteitscontinuüm. Bij deze laatste visualisatie zou het van toegevoegde waarde zijn indien verwijzingen worden opgenomen naar RJ 170.303 en/of Standaard 570.A3.

*2.3 Zijn de scenario's en de beslisboom (hoofdstuk 4) behulpzaam om te komen tot een passende rapportering over de controleaanpak van de continuïteit in de controleverklaring?*

Aan het eind van 4.3.1 (laatste zin boven 4.3.2) wordt verwezen naar guidance van het Financial Reporting Lab. Wij vragen ons af wat de waarde is van deze guidance en of deze zodanig relevant is dat deze in deze praktijkhandreiking genoemd moet worden? Mocht dat zo zijn, dan is een uitgebreidere toelichting op zijn plaats. Daarnaast achten wij de scenario's en de beslisboom zeker behulpzaam.

*2.4 Onderschrijft u de NBA aanbevelingen (hoofdstukken 1,3 en 4)?*

Wij kunnen de NBA aanbevelingen volgen, waarbij wij graag willen opmerken dat de NBA aanbeveling op pagina 13 van de praktijkhandreiking gericht is aan het bestuur van de vennootschap. Dit komt ons onlogisch voor omdat de handreiking zich richt op accountants en niet op opstellers van de jaarrekening. Wij ondersteunen daarom het initiatief van de NBA om te overleggen met andere stakeholders waaronder de RJ, de overheid en de opstellers van jaarrekeningen om de noodzakelijke aanpassingen in de wet- en regelgeving ten aanzien van de vereisten voor jaarrekeningen en bestuursverslag te realiseren en op deze wijze ketengewijs in te spelen op behoeften van het maatschappelijk verkeer.

*2.5 Vindt u dat het rapporteren over werkzaamheden gericht op de toegepaste continuïteitsveronderstelling in verkorte vorm meerwaarde heeft wanneer - zie scenario 1 van hoofdstuk 4.1 van de handreiking - geen omstandigheden of gebeurtenissen zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven?*

Wij vinden dat het, in de situatie dat er evident geen sprake lijkt te zijn van de in de vraagstelling vermelde zaken, rapporteren over continuïteit geen tot beperkte meerwaarde heeft. De voorbeeldtekst (Bijlage 1, voorbeeldtekst 1) is lang, waardoor het kan voorkomen dat de accountant -als controleur van de jaarrekening- in de controleverklaring meer tekst aan het aspect continuïteit besteedt dan het management doet in de jaarrekening zelf. Wij

bevelen derhalve aan dat de voorbeeldtekst voor rapporteren in verkorte vorm verder wordt ingedikt.

*2.6 Zijn de voorbeeldteksten (in de bijlagen) behulpzaam - rekening houdend met het feit dat wij beogen te voorkomen dat boilerplate-teksten worden gebruikt - zodat de teksten in de verklaring over continuïteit cliënt- en opdracht specifiek wordt gemaakt?*

De voorbeeldteksten zijn zeker behulpzaam omdat hiermee een verdere duiding gegeven wordt aan de omvang van de toelichting op de controlewerkzaamheden en observaties. Tegelijkertijd hebben wij enkele opmerkingen bij de voorbeeldteksten die wij hieronder graag delen:

- In de toelichting inzake de controleaanpak wordt gesproken over ‘een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden’. Voor ons is onvoldoende duidelijk wat wordt bedoeld met de term ‘een indicatie’. Is dit niet gelijk aan de uitkomst van de verrichte werkzaamheden? Een verdere verduidelijking dan wel wijziging achten wij van belang om dit aspect goed te kunnen toepassen in de praktijk.

Daarnaast vragen wij ons af hoe de huidige gebruikte bewoordingen zoals bijvoorbeeld gebruikt in voorbeeld 1 (*Onze controlewerkzaamheden hebben geen informatie opgeleverd die strijdig is met de veronderstellingen en aannames van het bestuur over de gehanteerde continuïteitsveronderstelling / Uit onze werkzaamheden blijkt dat de door het management gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is en er geen continuïteitsrisico's zijn geïdentificeerd*) zich verhouden tot het feit dat de accountant geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden verschaft? De gebruikte bewoordingen wekken deze indruk namelijk wel.

- In de concept praktijkhandreiking wordt een verscheidenheid aan terminologie gebruikt ((een indicatie van de) uitkomsten / bevindingen/ waarnemingen), waarbij waarschijnlijk hetzelfde bedoeld wordt. Wij bevelen aan eenduidigheid te hanteren in de terminologie in de praktijkhandreiking, inclusief de hierin op te nemen voorbeelden.
- De voorbeeldteksten zijn opgenomen ter illustratie. Om deze voorbeelden beter af te bakenen van de inhoudelijke tekst van de praktijkhandreiking adviseren wij om de voorbeelden op te nemen in een bijlage.

*2.7 Heeft u bezwaren tegen de inhoud van de voorbeeldteksten (in de bijlagen)?*

Ten aanzien van voorbeeld 2.2 en voorbeeld 3 zijn wij van mening dat het niet aan de accountant is om de belangrijkste uitgangspunten en veronderstellingen te noemen in de controleverklaring. Wij zijn van mening dat een verwijzing naar de betreffende pagina's in de jaarrekening passender is en beter invulling geeft aan de verantwoordelijkheden van zowel het bestuur als de accountant. Indien de accountant de uitgangspunten en veronderstellingen zal gaan beschrijven kan dit, rekening houdende met het aspect van geheimhouding, hooguit een herhaling worden van hetgeen reeds in de jaarrekening is opgenomen. Dit voegt niets toe en kan daarom beter achterwege worden gelaten.



*2.8 Heeft u nog andere adviezen voor ons met betrekking tot de handreiking?*

Wij hebben geen andere adviezen.

Met vriendelijke groet,

BDO Audit en Assurance,  
namens deze

w.g.

P.M. Belfroid RA  
Lid MT Audit & Assurance

w.g.

D.W.S. van Onzenoort RA  
Hoofd Bureau Vaktechniek Accountancy