

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP AMSTERDAM

Per e-mail: consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl

Rotterdam, 22 juli 2022

Kenmerk: brNBAhr/PE

Reactie op consultatiedocument NBA-handreiking ‘Rapporteren over continuïteit in de controleverklaring’

Geachte heer/mevrouw,

Ernst & Young Accountants LLP heeft kennis genomen van het consultatiedocument ‘Rapporteren over continuïteit in de controleverklaring’ van 2 juni 2022. Graag maken wij gebruik van de gelegenheid hierop te reageren. We zijn ons bewust dat de reactietermijn is verstreken, waarvoor op voorhand onze excuses.

Wij onderschrijven het belang van transparante verantwoording door de accountant en alle andere partijen in de keten. Continuïteit en ook fraude zijn maatschappelijke thema's waar wij als accountants een belangrijke rol in kunnen spelen. In de praktijk blijkt behoefte aan uitleg over de hoe de gewijzigde Standaard 700 toe te passen. Wij onderschrijven het belang van nadere duiding, in dit geval via een NBA-handreiking.

Naast de beantwoording van de specifieke consultatievragen, willen we graag een aantal algemene aandachtspunten delen:

- Eind 2021 is de aangepaste Standaard 700 gepubliceerd. Nu werkt de NBA aan twee handreikingen voor het toepassen van de gewijzigde standaard. Wij geven de NBA graag in overweging of er andere mogelijkheden zijn om de toepassing van een (wijziging in een) standaard te faciliteren, bijvoorbeeld in de vorm van toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bij de Standaard. Het is niet wenselijk om eerst een Standaard te publiceren en de uitleg over de toepassing ruim een half jaar later definitief te maken terwijl de Standaard feitelijk met onmiddellijke ingang van toepassing was.
- De NBA consulteerde zowel de handreiking die gaat over het rapporteren over de controleaanpak frauderisico's als de handreiking die gaat over de controleaanpak continuïteit. Hoewel de onderwerpen verschillend zijn, heeft het onze voorkeur de aanpak en uitwerking zoveel mogelijk gelijk te laten lopen omdat beide handreikingen uiteindelijk gekoppeld zijn aan een zelfde initiatief van de NBA. Eenduidigheid vergroot de effectiviteit van de implementatie en toepassing van Standaard 700.
- De handreiking bevat een aantal ‘aanbevelingen’. Wij geven in overweging of dergelijke aanbevelingen thuishoren in een handreiking of in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten van de standaard. Dit met name gezien de beperkte (formele) status van een handreiking.
- Wij hebben eerder een reactie gegeven op de consultatie van de aanpassing van Standaard 700. Een deel van de reactie die destijds is gedeeld, geldt ook voor de handreiking die voorligt. Wij zullen deze zo min mogelijk

herhalen. Wel vragen wij nadrukkelijk om de eerder gemaakte opmerkingen, voor zover niet verwerkt in Standaard 700, onderdeel te laten zijn van de evaluatie van Standaard 700 die de NBA heeft toegezegd.

- Maatschappelijk belang: het gaat uiteindelijk niet om wat wij als accountants graag willen, maar het is van belang na te gaan wat de gebruikers van onze verklaringen wensen. Hierbij vragen wij nadrukkelijk aandacht voor het niet-OOB domein. Wij adviseren u om de gebruikers van de controleverklaring te betrekken in de uitwerking (en daarmee de toepassing) van de Standaard. Onderdeel hiervan is de vraag in welke mate gebruikers van de jaarrekening het wenselijk achten geïnformeerd te worden over de verrichte werkzaamheden en/of de conclusie(s) van de accountant¹ inzake het hanteren van de continuïteitsveronderstelling, rekening houdend met het van toepassing zijnde scenario. Wij benadrukken het belang dat ondernemingen in eerste instantie zelf transparant zijn in hun verslaggeving over het hanteren van de continuïteitsveronderstelling en de continuïteitsrisico's. Het is aan de accountant om hier een oordeel over te vormen. Op dit moment wordt namelijk van opstellers (nog) geen aanvullende toelichting gevraagd zoals bijvoorbeeld een viability statement zoals in de UK.
- Nog een opmerking over proportionaliteit: scenario 1 vereist geen/beperkte rapportage van onderneming en van de accountant. Scenario 2 vereist (meer) informatie van de onderneming en van de accountant en scenario 3 nog meer. Wij verwachten bij scenario 1 vooral standaard tekst en bij scenario 3 meer specifieke teksten.
- De (werk)titel van de NBA-handreiking luidt 'Rapporteren over continuïteit in de controleverklaring'. Dat lijkt onzorgvuldig geformuleerd, aangezien het niet gaat over het rapporteren over de continuïteit, maar over de controleaanpak continuïteit.

Wij gaan hierna specifiek in op de door u gestelde consultatievragen.

Consultatievragen

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

Wij achten deze samenvatting van de verschillende scenario's binnen het continuïteitscontinuüm voldoende duidelijk en waarderen de consistentie met de continuïteitsgids.

Voor de (jaar)verslaggeving is de einduitkomst bepalend voor het 'scenario'. Het is echter niet duidelijk of dit ook geldt voor het beschrijven van de controleaanpak continuïteit in de controleverklaring of dat daarbij juist van de 'bruto' continuïteitsrisico's wordt uitgegaan. Zo kan het scenario 'Er is geen serieuze bedreiging van de continuïteit' de conclusie zijn na afweging van andere factoren, zoals bijvoorbeeld een harde comfortletter. Dit kan echter ook de conclusie zijn als er in het geheel géén sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Verder lijkt de uitleg op pagina 10 en 11 gebaseerd te zijn op RJ170. (EU-)IFRS kent geen vergelijkbare bepalingen met RJ170.104. Het is internationaal gebruikelijk om dan aansluiting te zoeken op relevante guidance onder US GAAP. Het lijkt gewenst om ook IFRS hierin te betrekken.

Vanuit maatschappelijke relevantie is overigens de constatering dat in een RJ170.104 situatie (*geen continuïteitsveronderstelling, maar de rechtspersoon kan naar verwachting aan al zijn verplichtingen voldoen*) buiten de scope valt, niet te begrijpen. Dit lijkt een evenzeer relevante conclusie als de continuïteitsveronderstelling

¹ Wij schrijven immers al jaren in de controleverklaring dat "onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter toe leiden dat een onderneming haar continuïteit niet langer kan handhaven", zonder die conclusie(s) te formuleren.

zelf, in voorkomende gevallen, zodat het juist wel voor de hand ligt om de controleaanpak te beschrijven. Hiervoor zou men een uitzondering verwachten ook in hoofdstuk 1.4.

In figuur 1: het continuïteitscontinuüm blijft verder onderbelicht hoe om te gaan met verslaggevingsstelsels waarbij de continuïteitsveronderstelling geen onderdeel uitmaakt (zoals het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten of fiscale grondslagen (hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)).

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

Deze figuur is op zich duidelijk, maar zou qua volgorde naar voren geplaatst kunnen worden zodat de verbanden en verschillen met het continuïteitscontinuüm geduid kunnen worden.

In de beslisboom wordt geen onderscheid gemaakt – zoals in Standaard 700.A41A – naar de “complexiteit van de controle” en de vraag of de continuïteitsrisico's “significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle”. De beslisboom lijkt uit te gaan van een 1 op 1 verband tussen de uitkomst (scenario) en de complexiteit/mate van aandacht die vereist was, hetgeen niet zo hoeft te zijn.

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?

Zie de reactie op vraag 2 hiervoor.

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

Wij zijn het **niet** eens met de volgende aanbevelingen:

- 1.2 *Het verdient de aanbeveling om de beschrijving te integreren in genoemde secties indien deze van toepassing zijn en dit de leesbaarheid van de controleverklaring ten goede komt. (...)*

In de situatie van Standaard 570, paragraaf 22, is het onze aanbeveling om dit juist niet te doen, maar wel de controleaanpak continuïteit naar voren te plaatsen (vóór de controleaanpak frauderisico's) onder meer om te voorkomen dat de tekst van Standaard 700, paragraaf 29C meerdere malen herhaald dient te worden.

- 4.3.2 *Het verdient voor de NBA de voorkeur een geïntegreerde sectie 'Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit' op te nemen, in plaats van een aanvullende paragraaf 'Controleaanpak continuïteit' (...)*

In de situatie van Standaard 570, paragraaf 22, is het onze aanbeveling om dit juist niet te doen, maar wel de controleaanpak continuïteit naar voren te plaatsen (vóór de controleaanpak frauderisico's).

- 3.2 *(...) Teneinde te komen tot een voor de gebruiker nuttige rapportage is het belangrijk dat deze niet resulteert in standaard (generieke) teksten. In dat kader is het van belang dat de beschrijving van de werkzaamheden en eventuele bevindingen en/of aanbevelingen zo goed mogelijk toegespitst is op de specifieke situatie.*

Algemeen of standaard taalgebruik wordt zoveel mogelijk vermeden. (...)

Zoals reeds als algemeen aandachtspunt genoemd, zouden wij eerder de aanbeveling opnemen om de conclusie van de accountant te vermelden in plaats van lange, specifieke opsommingen van werkzaamheden zonder conclusie.

Wij zijn het **wel** eens met de volgende NBA aanbevelingen in hoofdstuk 4.

- 4.2.1 *De NBA hecht grote waarde aan het toevoegen van een nadere toelichting in de jaarrekening. Hierin zou het bestuur de volgende zaken kunnen opnemen ter onderbouwing voor het toepassen van de*

continuïteitsveronderstelling: (...)

Al is de relevantie van deze ‘aanbeveling’ onduidelijk, aangezien deze niet aan de accountant gericht lijkt te zijn.

- 4.2.2 *In de situatie waarin kernpunten van de controle worden opgenomen en de aangelegenheid met betrekking tot continuïteit is (een van de) meest significante aangelegenheden bij de controle van de jaarrekening, verdient het de voorkeur om de teksten geïntegreerd op te nemen in een kernpunt (...)*

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?

In navolging van de jaarverslaggeving die in scenario 1 geen specifieke toelichting(en) vereist, ligt de conclusie voor de hand dat in die situatie geen toegevoegde waarde is voor het uitgebreid beschrijven van de ‘controleaanpak continuïteitsveronderstelling’, zoals in voorbeeld 1.

De formulering van de (optionele) conclusies is opmerkelijk te noemen. Geen enkel scenario vereist dat de accountant meer concludeert dan of er wel of geen onzekerheid van materieel belang bestaat en of deze toereikend is toegelicht. De conclusie zou dan kunnen luiden:

“Op basis van onze werkzaamheden hebben wij geen materiële bedreiging van de continuïteit geïdentificeerd.”

Indien we – evenals voor de huidige teksten in de controleverklaring over continuïteit die gebaseerd zijn op IAS 1, paragraaf 25 – willen aansluiten op de formulering in (EU-)IFRS, dan ligt het voor de hand om een conclusie te formuleren op basis van IAS1, paragraaf 26: *“Bij het beoordelen of de veronderstelling dat de continuïteit van de entiteit gewaarborgd is al dan niet geëigend is, moet het management rekening houden met alle informatie die voor de toekomst beschikbaar is, namelijk voor een periode van ten minste twaalf maanden vanaf het einde van de verslagperiode. De mate waarin aan deze informatie aandacht moet worden besteed, is afhankelijk van de feiten in elk afzonderlijk geval. (...)”*

Een conclusie zou dan kunnen luiden:

“Op basis van onze werkzaamheden concluderen wij dat de mate waarin het bestuur in zijn beoordeling van de continuïteitsveronderstelling rekening heeft gehouden met alle beschikbare informatie alsmede de toelichtingen daaromtrent in de jaarrekening, passend zijn in de omstandigheden en in overeenstemming met genoemd[e] verslaggevingsstelsel[s]”.

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 opdrachtspecifiek wordt gemaakt?

Voorbeeldteksten zijn zeker behulpzaam, rekening houdend met de hiervoor reeds gemaakte opmerkingen. Verder merken wij op dat voorbeeld 2.2 evenveel pagina’s vult als de huidige controleverklaring in zijn totaliteit en té lange zinnen bevat.

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

Nee.

8 Heeft u nog andere adviezen voor ons met betrekking tot de Handreiking?

Wij hebben nog een aantal opmerkingen:

1. Naar analogie van Standaard 701 die duidelijk maakt dat het belangrijkste kernpunt eerst wordt gecommuniceerd, zouden wij een aanbeveling verwachten op dit punt als het gaat om de volgorde van de beschrijving met betrekking tot de controleaanpak continuïteit en de controleaanpak frauderisico's.
2. Bijlage 2 kan achterwege worden gelaten. Standaard 700 is reeds gepubliceerd in de Staatscourant en via nba.nl.
3. Ten slotte willen wij vragen te verduidelijken wat beoogd is met 'een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant en/of belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.' Wij merken dat deze begrippen in de praktijk niet altijd eenduidig worden uitgelegd en daarmee verwarring oproepen. Wij vragen de NBA om dit in deze handreiking te verduidelijken.

Hoogachtend,
Ernst & Young Accountants LLP

prof. dr. P.W.A. Eimers RA