|  |  |
| --- | --- |
| **Naam project**  **regelgeving** | Evaluatie Standaard 700N- fraude en continuïteit |
| **Status** | **Goedgekeurd in College van Beroepsreglementering op 17 oktober jl.**  **Ter informatie naar bestuur** |
| **Opsteller(s)** | **Marianne van Kimmenade, Melissa Klaver, Mohamed Masri** |
| **Datum** | **versie 23-10-2024** |

Project team

Projectsponsor: Frans de Groot (SCA)

Projectleiders: Marianne van Kimmenade en Melissa Klaver

*Continuïteit*

Melissa Klaver

*Fraude*

Marianne van Kimmenade, Mohamed Masri, Richelle Duiverman

*Regelgeving*

Berthold de Jong / Martijn Duffels

*Communicatie*

nog te bepalen

Status projectplan – goedgekeurd CB

Dit projectplan is opgesteld vanuit een overleg met CB en SCA in het voorjaar 2024, waarin de richting is aangegeven voor de te houden evaluatie van Standaard 700 (paragraaf 29).

Vervolgens is dit projectplan besproken in september 2024 met de subcommissie assurance (SCA) en aangepast op basis van input vanuit de SCA. De NBA legt dit aangepaste projectplan nu graag voor aan het College van beroepsreglementering (CB) om de scope van de evaluatie af te stemmen en hoe diepgaand we de evaluatie met stakeholders moeten uitvoeren.

Omdat het voor de evaluatie van de toepassing van Standaard 700 relevant is om te beschikken over actuele praktijkervaringen gaan we in navolging van de analyse van de rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaringen 2022[[1]](#footnote-2) ook onderzoek doen naar de rapportering in de controleverklaringen 2023 en ontwikkelingen in de toepassing hiervan ten aanzien van het klantspecifiek rapporteren.

1. Aanleiding NBA bestuursbesluit inzake evaluatie Standaard 700

Met ingang van verslagjaar 2021 is in Standaard 700 een verplichting opgenomen om te rapporteren over fraude en continuïteit in de controleverklaring (Standaard 700.29A/29B). Deze verplichting geldt voor wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Bij andere controles kan de nieuwe regelgeving vrijwillig worden toegepast.

Bij de totstandkoming van deze regelgeving heeft het NBA bestuur toegezegd[[2]](#footnote-3) om:

* tussentijds te evalueren of het opnemen van bevindingen *een verplicht karakter* zou moeten hebben (*deze evaluatie is in 2022 door de NBA voor fraude uitgevoerd en gerapporteerd*) en
* de *effectiviteit van de maatregel* (verplichte rapportering over fraude en continuïteit) te evalueren; dit betekent dat de doorgevoerde aanpassingen in de Standaard geëvalueerd worden (*deze evaluatie is in dit projectplan uitgewerkt).*

In het kader van de evaluatie van de effectiviteit van de rapportageverplichting zal gekeken worden of de Nederlandse rapportageverplichting in Standaard 700, die afwijkt van de internationale standaarden, gehandhaafd moet blijven. Zo ja, dan zullen daarbij de destijds ingenomen standpunten over ‘kan’-bepalingen, het rapporteren over belangrijke waarnemingen en uitkomsten van de werkzaamheden, proportionaliteit, reikwijdte van de verplichting (nu beperkt tot het wettelijk domein) en de relatie met Standaard 250 worden heroverwogen. Ook kunnen nieuwe aspecten worden betrokken.

De focus van de evaluatie ligt allereerst op de effectiviteit van de bestaande Standaard 700.29A/29B en hoe deze in de praktijk is toegepast. Daarnaast spelen internationale aanpassingen van de ISA’s 570 en 240 die deels samenloop kennen met Standaard 700.29A/29B. Daarom zullen we bij de evaluatie ook de aanpassingen in internationale ISA’s meenemen, die definitief worden in Q4 2024 (ISA 570) en Q1 2025 (ISA 240) en zullen gaan gelden per 2027.

1. Doelstelling

Doelstelling is nakomen van het bestuursbesluit uit 2021 inzake uitvoering van de evaluatie (was beoogd in 2022). Dit betekent een zorgvuldige afstemming houden met stakeholders (zie verder in paragraaf 5) over de rapportering in de controleverklaring en ophalen van goede punten en aandachtpunten die noodzaken tot aanpassing van Standaard 700. Belangrijk voor de evaluatie zijn: objectiviteit, actualiteit en representativiteit van het onderzoek.

In dit kader worden in navolging van eerdere NBA onderzoeken de controleverklaringen 2023 op specifieke aspecten geanalyseerd en nemen we de ontwikkelingen ten aanzien van het klantspecifiek rapporteren over 2022 / 2023 mee. De analyse van de verklaringen en de evaluatie geschieden onder verantwoordelijkheid van het CB. Het CB zal op basis van de evaluatie beoordelen of Standaard 700 wel of niet aanpassing behoeft en het NBA bestuur dienaangaande adviseren.

1. **Beoogde impact analyse / eindresultaat van de evaluatie**

Met de evaluatie van Standaard 700 wordt op hoofdlijnen het volgende beoogd en in paragraaf 4 nader uitgewerkt:

* In hoeverre zijn de oorspronkelijke doelstellingen (verkleinen verwachtingskloof en bevorderen transparantie) uit 2021 behorend bij het aanpassen van Standaard 700 gerealiseerd? Om hierop antwoord te kunnen geven zal onderdeel van de evaluatie zijn een reflectie op:
  + wat met de aanpassing van Standaard 700.29 beoogd was voor gebruikers / accountants;
  + wat in de aangepaste Standaard wel of niet duidelijk is (voor de accountants);
  + wat waarom en wanneer wel / niet is toegepast / gerealiseerd;
  + wordt de rapportageverplichting klantspecifiek toegepast c.q. hoe is de toepassing van standaard en/of boilerplate teksten;
  + toepassing van secties in combinatie met kernpunten;
  + hoe (uitgebreid) accountants rapporteren over waarnemingen en observaties van fraude;
  + de effecten op de administratieve lasten voor accountants, vooral in het mkb en in het kader van internationale groepsaudits;
  + de weging van de door gebruikers ervaren voordelen / nadelen en toegevoegde waarde ten opzichte van administratieve lasten voor zowel accountant als cliënt vanuit de Standaard 700 rapporteringsverplichting;
  + hoe de Nederlandse Standaard zich verhoudt tot de internationale standaarden en internationale best practices;
* Leveren de verplichte secties voor de gebruikers de voor hen relevante informatie op waar we ze vanuit transparantie op willen wijzen?
* Heroverwegen van destijds gemaakte keuzes (bijv. de ‘kan’ bepaling inzake de elementen in de A-paragraaf met specifieke aandacht voor waarnemingen en observaties, altijd over alle risico’s rapporteren, toepassing proportionaliteit door verkort te rapporteren als geen sprake is van significante aandacht, reikwijdte beperkt tot wta-domein, toepassing in het kader van Standaard 250, uitzondering bepaalde sectoren, buiten scope zijn van entiteiten opgericht voor bepaalde tijd (conform RJ 170.104)).
* Analyse van onduidelijkheden, voordelen / nadelen, goede en slechte punten en overwegen van aanpassingen.
* Anticiperen op internationale ontwikkelingen ten aanzien van transparantie / rapportering over uitkomsten van de controle (ISA 240 / 570 – voorsorteren op 2027).

Bij het opstellen van de vragenlijsten en afstemming met stakeholders (gebruikers, opstellers, accountants) zullen we ook de uitkomsten van de analyses van de controleverklaringen 2021 en 2022 gebruiken. Tegelijk met het uitzetten van de vragenlijsten zullen we een analyse uitvoeren van de controleverklaringen 2023 met specifieke focus op de onderwerpen die in de evaluatie aan de orde komen en de ontwikkelingen vanaf het moment van de implementatie in 2021. In de vragenlijsten besteden we ook aandacht aan het effect voor de opstellers van de jaarrekeningen; heeft de rapportageverplichting voor accountants geleid tot andere gesprekken met en meer focus van het bestuur en those charged with governance op fraude en continuïteit en ook eigen rapportering daarover in jaarrekening en bestuursverslag.

*Beoogde resultaat: advisering door het CB aan NBA bestuur*

De evaluatie van Standaard 700 inclusief de analyse van de controleverklaringen 2023 worden uitgevoerd onder verantwoordelijkheid van het CB en het CB stelt op basis daarvan een advies op ten behoeve van NBA bestuur of de rapportageverplichting in Standaard 700 moet worden gehandhaafd danwel / of en hoe de Standaard moet worden aangepast.

1. Scope: Te evalueren aanpassingen in Standaard 700

De aanpassing van Standaard 700 heeft geleid tot verplichte secties ‘Controleaanpak continuïteit’ en ‘Controleaanpak frauderisico’s’ in de controleverklaring. Hierin beschrijft de accountant op welke wijze is ingespeeld op continuïteits- en frauderisico’s.

Door het NBA bestuur zijn hierbij – vanuit CB advies - keuzes gemaakt die leiden tot een bepaalde mate van vrijheid bij het toepassen van de rapporteringsverplichting. Voor de evaluatie van de effectiviteit van het verplicht rapporteren over fraude en continuïteit hanteren we een brede / open insteek. Aandachtspunten zijn onder meer:

* Hoe duidelijk is de Standaard?
* Welke dilemma’s komt u tegen bij toepassing van de Standaard?
* Welke toegevoegde waarde heeft u ervaren bij het toepassen van de Standaard?
* Welke voordelen en nadelen heeft u ervaren bij het toepassen van deze Standaard?
* Welke voordelen en nadelen heeft u als gebruiker van controleverklaringen ervaren?
* Welke zaken mist u in de Standaard of in de tekst van de controleverklaring?
* Waartoe heeft de toepassing van de aangepaste Standaard 700 geleid?
  + Voor accountants
  + Voor gebruikers van controleverklaringen
  + Voor entiteiten
* Is de rapportageverplichting in Standaard 700 in de praktijk wel / niet effectief geweest (wat heeft het opgeleverd aan beoogde transparantie alsook in verhouding tot de extra inspanningen / kosten voor accountant en cliënt)?
* Is dat in lijn met wat we vooraf hebben beoogd? Waarom wel/niet...

Aanvullend zullen we ook thema’s meenemen die mede uit de analyses van de controleverklaringen 2021 en 2022 aan de orde zijn gekomen. Dit betreft onder meer de volgende aspecten:

***Rapportageverplichting uitbreiden of afschaffen (oob/wta/overig)?***

De rapporteringsverplichting geldt voor het gehele wta-domein en mag vrijwillig worden toegepast voor het niet-wta-domein. Bij de invoering zijn de niet-wettelijke en vrijwillige controles dus uitgesloten tenzij de rapporteringsverplichting vrijwillig wordt toegepast. Hiermee geldt de rapporteringsverplichting dus ook niet voor bepaalde sectoren, zoals in de zorg, onderwijs, rijksoverheid en een deel van decentrale overheden.

*Onderzoeksvragen:*

* *Is de rapporteringsverplichting in praktijk breder toegepast dan alleen het wta-domein?*
* *Voor welke sectoren is toepassing van de rapporteringsverplichting wel of niet gewenst?*
* *Moeten we de rapportageverplichting* 
  + *Afschaffen*
  + *Beperken tot oob’s en/of wta domein of*
  + *Uitbreiden naar het niet-wta domein?*
  + *Bepaalde sectoren toevoegen of out-scopen?*

***De accountant kan of is verplicht te rapporteren over alle frauderisico’s***

Bij frauderisico’s die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang, *kan* de accountant uitgebreid rapporteren in de fraudesectie over de elementen benoemd in de A-paragrafen in de Standaard. Er is geen harde verplichting wat de accountant in de rapportage moet opnemen over de benoemde elementen in de A-paragrafen.

*Onderzoeksvragen:*

* *Is de ‘kan’- bepaling in de Standaard voldoende duidelijk: dus wanneer en waarover de accountant op basis van de Standaard moet rapporteren?* 
  + *Zijn de benoemde elementen in de A-paragraaf van de Standaard duidelijk?*
  + *Zijn de benoemde elementen in de A-paragraaf in de praktijk toepasbaar gebleken / toegepast?*
* *Hoe heeft de accountant de ‘kan’-bepaling in de praktijk toegepast voor de rapportering over de volgende risico’s:* 
  + *Rapportering is toegepast voor - enkele / de belangrijkste / alle - onderkende frauderisico’s vanuit Standaard 240?*
  + *Rapportering is toegepast over het verplichte frauderisico management override en het veronderstelde frauderisico opbrengstverantwoording?*
  + *Rapportering is wel / niet toegepast over risico’s inzake niet naleving van wet- en regelgeving vanuit Standaard 250?*
* *Welke elementen zoals benoemd in de A-paragraaf zouden we willen laten vervallen, handhaven en / of verplichten en / of zijn er nieuwe elementen toe te voegen?*
* *Moeten we het rapporteren over alle onderkende frauderisico’s in alle gevallen verplichten?*
* *Moeten we de rapportageverplichting:* 
  + *handhaven voor alléén ‘std 240’ frauderisico’s?*
  + *uitbreiden naar ‘std 250’ risico’s ten aanzien van niet naleving van wet- en regelgeving?*

***Verkort rapporteren (toepassing proportionaliteit) handhaven of afschaffen?***

De accountant heeft verder de mogelijkheid om in verkorte vorm te rapporteren wanneer geen gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven die van de accountant significante aandacht vereisen bij het uitvoeren van de controle (Standaard 700.A41A).

Indien er geen frauderisico’s zijn die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang en die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle, heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen (Standaard 700.A41B).

*Onderzoeksvragen:*

* *Is het vanuit de Standaard duidelijk wanneer verkort rapporteren mogelijk is?*
* *Is verkort rapporteren wenselijk vanuit transparantie oogpunt?*
* *Heeft u verkort rapporteren veel / weinig toegepast?*
  + *Zo ja, waarom / wanneer wel?*
  + *Zo nee, waarom / wanneer niet?*
* *Waar heeft de keuzemogelijkheid tot verkorte rapportering toe geleid:*
  + *Achterwege laten van rapportering over frauderisico’s zonder significante aandacht - met of zonder toelichting van de reden?*
  + *Achterwege laten van rapportering over het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling met of zonder toelichting van reden?*
  + *Korte of boilerplate teksten?*
  + *Anders?*
* *Geeft verkorte rapportering – wel / geen / beperkt - inzicht in hoe de accountant heeft ingespeeld op de risico’s van continuïteit en fraude?*

***Toevoegen bevindingen (belangrijke waarnemingen /uitkomsten van de werkzaamheden) en geheimhouding***

Rapportering over waarnemingen en observaties is als onderdeel van de elementen in de A-paragraaf van de Standaard niet verplicht gesteld maar optioneel toe te passen. De accountant kan daarbij eigen afwegingen maken en kan afhankelijk van specifieke omstandigheden ook voor andere elementen kiezen dan benoemd in de Standaard. Bij die afwegingen kan de accountant zich beroepen op bepalingen in de paragrafen 700.29A en B die ertoe leiden dat de accountant niet uitgebreid rapporteert:

* wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert;
* of b in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit zelf informatie over de aangelegenheid openbaar heeft gemaakt.

*Onderzoeksvragen:*

* *Hoe is de praktijk omgegaan met rapporteren over bevindingen (belangrijke waarnemingen en uitkomsten van de werkzaamheden):* 
  + *Wat zijn de positieve ervaringen en waar heeft dit toe geleid?*
  + *Wat zijn de negatieve ervaringen en waar heeft dit toe geleid?*
* *Heeft dit geleid tot meer uitgebreide rapportering door entiteiten in jaarrekening en / of jaarverslag?*
* *Hoe heeft geheimhouding een rol gespeeld bij de rapportering door de accountant?*
* *Moeten we rapporteren over bevindingen (belangrijke waarnemingen en uitkomsten van de werkzaamheden) verplichten?*
* *Moeten de uitzonderingsbepalingen in std 700.A41A en B gehandhaafd blijven?*

***Kernpunt versus sectie controleaanpak***

Kernpunten in de controle zijn de aangelegenheden die, in de professionele oordeelsvorming van de accountant, het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode (Standaard 701.8). Voor oob’s bestaat de mogelijkheid over continuïteit en fraude te rapporteren in afzonderlijke secties dan wel de rapportering te integreren in de kernpunten van de controle, indien de aangelegenheid een kernpunt betreft. Standaard 701 inzake rapportering in kernpunten van de controle is niet aangepast en blijft onverkort van toepassing voor oob’s.

* Dit betekent dat indien sprake is van een frauderisico respectievelijk een significante aangelegenheid t.a.v. de continuïteit bij de controle en dit risico overlap kent met een kernpunt (Standaard 701), dan kan de accountant kiezen om de sectie ‘Controleaanpak frauderisico’s' resp. de sectie ‘Controleaanpak continuïteit’ achterwege te laten en de beschrijving van de aanpak van het frauderisico resp. de significante aangelegenheid t.a.v. continuïteit te integreren met de beschrijving in de sectie kernpunten van de controle (Standaard 700.29A en B).
* Daarnaast is het ook mogelijk om een sectie ‘Controleaanpak frauderisico’s’ respectievelijk ‘Controleaanpak continuïteit’ op te nemen en voor het desbetreffende frauderisico resp. de significante aangelegenheid t.a.v. continuïteit in deze sectie te verwijzen naar het kernpunt.

*Onderzoeksvragen:*

* *Is het duidelijk hoe de Standaard 700 in combinatie met Standaard 701 voor oob’s zou moeten worden toegepast?*
* *Is de combinatie van rapportering in secties en in kernpunten transparant / overzichtelijk / duidelijk voor gebruikers?*
* *Hoe hebben accountants de rapportageverplichting bij oob’s toegepast: rapportering in de sectie of geïntegreerd in kernpunten van de controle?*
* *Is het gewenst om voor oob’s uitsluitend te rapporteren in kernpunten van de controle – in lijn met hetgeen Standaard 701 beoogt?*

Internationale ontwikkelingen

Internationaal zijn aanpassingen onderhanden in ISA’s 240 en 570. De focus van de evaluatie van standaard 700 ligt allereerst op de effectiviteit van de bestaande Standaard 700.29A/29B en hoe deze in de praktijk is toegepast. De aanpassingen in de internationale aanpassingen zullen bekend worden in Q4 2024 (ISA 570) en in Q1 2025 (ISA 240) en gaan voor Nederland gelden per 2027. Daarom wordt het effect van deze aanpassingen mede beoordeeld en meegewogen / meegenomen in het CB-advies aan het NBA-bestuur over de aanpassingen van de Nederlandse standaard 700.

Beoogde internationale aanpassingen ISA’s:

* ISA 240: de IAASB heeft in 2024 de exposure draft van ISA 240 geconsulteerd. De beoogde wijzigingen omvatten rapporteringsvereisten voor controleverklaringen van oob’s. De NBA heeft hierop gereageerd de rapportageverplichting uit te breiden naar wettelijke controles, in lijn met de NL Standaard 700 aanpassing. In Q1 2025 wordt de aangepaste ISA 240 definitief en deze zal per 2027 in werking treden.
* Vanuit de IAASB is een engelse vertaling van de laatste uitkomsten van de NBA analyse van de fraudesecties in de controleverklaringen 2022 opgevraagd. Op 10 september jl. heeft de IAASB in de werkgroep fraude een toelichting gegeven op de consultatiereacties ED ISA 240 en verwachte aanpassingen. Er komt (naar stand d.d. sept 2024) voor oob’s geen verplichting om een ‘fraude’-KAM op te nemen, wel een zwaarwegend advies.
* ISA 570: de IAASB heeft de voorgestelde wijzigingen in ISA 570 geconsulteerd in augustus 2023. De NBA heeft hier ook op gereageerd[[3]](#footnote-4). In september 2024 zal de IAASB de analyse van de feedback overwegen samen met de voorstellen vanuit de Going Concern Task Force. Daarnaast zal men de eerste complete draft versie reviewen van de aangepaste going concern Standaard. Volgens de IAASB website zal de aangepaste ISA 570 in december 2024 definitief worden en na 18 maanden in werking treden (zomer 2026), dus over boekjaar 2026 effectief. Maar ook mogelijk dat dit bij de evaluatie van feedback gelijk getrokken zal worden met de effectieve datum van Standaard 240.

*Aanvullende analyse gevolgen internationale aanpassingen ISA’s:*

* *Waarop wijken de ED’s ISA 240 en 570 af van de huidige regelgeving in Nederland?*
* *Zijn er van uit de exposure drafts ISA 240 en 570 onderwerpen die we willen benadrukken in de NL Standaard 700 aangaande rapportering over fraude en continuïteit?*
* *Wat betekenen de afwijkingen met internationale regelgeving voor het al dan niet willen handhaven van de NL afwijkingen?*

1. **Wat is het gevolg voor de beoogde gebruikers en stakeholders?**

Met de aanpassing van Standaard 700 was destijds beoogd meer transparantie aan het maatschappelijk verkeer te bieden over hoe de accountant bij de controle van de jaarrekening inspeelt op risico’s ten aanzien van continuïteit en fraude.

Vanuit de analyse van de secties in de controleverklaringen over de verslagjaren 2021 en 2022 hebben we reeds een beeld opgehaald van de wensen van een aantal gebruikers van deze controleverklaringen. De gebruikers van de jaarrekeningen van de oob’s- gaven aan gebaat te zijn bij transparante verslaggeving over fraude en continuïteit in de jaarrekening en in het bestuursverslag.

Het is belangrijk om bij de evaluatie goede afwegingen te maken vanuit de rollen en verantwoordelijkheden van verschillende partijen:

* (management van) de entiteit en toezichthoudende organen (zoals commissarissen, audit commissie);
* de belangrijkste gebruikers (aandeelhouders, investeerders en financiers);
* de accountants zelf.

De wijze waarop we input zullen verzamelen van stakeholders kan in de vorm van een enquête

(via enquête rechtstreeks, via accountantsorganisaties en serviceorganisaties) of ronde tafelbijeenkomsten ( per doelgroep) plaatsvinden, en wordt verder vormgeven in het evaluatieproces door de NBA. Hieronder is een eerste analyse opgenomen van de te benaderen stakeholders

*Te benaderen stakeholders: Gebruikers en opstellers en toezichthouders*

* Ondernemingen, bestuurders (CFO’s en CEO's), toezichthouders / auditcommissieleden ;
* NBA Stakeholdersforum (o.a. Eumedion, VEB, VEUO, VNO/NCW) en vertegenwoordiging MKB (o.a. MKB-NL en FBNed);
* Banken, investeerders / participatiemaatschappijen (o.a. NVP)
* Sectoren en organisaties van toezichthouders (bijv Verbond van verzekeraars, WOCO-sector)
* AFM
* Raad van de jaarverslaggeving
* Ministeries (EZ, Financiën / Justitie en Veiligheid)

*Accountants*

* Individuele accountants (doelgroepen openbaar / interne accountants / AiB (bijv. CEO / CFO en commissaris functie / Young Profs / MKB)
* Accountantsorganisaties en niet-wta-kantoren
* Oob- accountantsorganisaties (via SGPB en vaktechnisch overleg)
* niet-oob-accountantsorganisaties (via Platform reguliere vergunninghouders en vaktechnisch overleg)
* Serviceorganisaties (waaronder SRA, NOVAK, Auxilium, Fiscount, Full Finance en Extendum).

*Interne / NBA stakeholders*

* Werkgroep Fraude
* Werkgroep Continuïteit
* SGPB / platform RV / Cie MKB / Fraude koplopers

1. **Inbedding / impact voor accountants?**

De grootste impact voor de controlerende accountant was er al in 2022 toen accountants voor wettelijke controles de rapportering over fraude en continuïteit ter hand hebben genomen. In 2021 en 2022 kreeg de NBA veel oproepen tot ondersteuning met o.a. voorbeeldteksten. De NBA heeft destijds veel ondersteuning aangeboden in de vorm van interactieve webinars, voorlichting en via de handreikingen 1150 resp. 1151 inclusief voorbeeldteksten op de website.

Uit de onderzoeken die de NBA heeft verricht (naar controleverklaringen 2021 en 2022) en het overleg met accountants en stakeholders in dat kader is gebleken dat de rapporteringsverplichting heeft geleid tot meer toelichtingen in de jaarrekening en jaarverslag en het goede gesprek tussen de accountant en de klanten over de beide onderwerpen. Ook is de rapportering in de controleverklaringen over fraude voor de AFM aanleiding geweest tot onderzoek naar de frauderisicoanalyse (2023) en naar de uitvoering van de controle in navolging op de frauderisicoanalyse (2024). Voor het onderzoek 2024 selecteert de AFM op basis van hetgeen in de controleverklaringen is gerapporteerd. Het verplicht rapporteren leidt dus ook tot verscherpte aandacht van de AFM voor het rapportage proces en de uitkomsten van de controle.

1. **MKB-toets**

*De MKB-toets is gericht op kleine reguliere vergunninghouders met slechts enkele wta-/ vrijwillige controles en op kleine accountantskantoren die alleen vrijwillige controles uitvoeren:*

* Ja, deze regelgeving is ook van toepassing op mkb-accountants, voor zover zij accountantscontroles uitvoeren. Voor wettelijke controles is het verplicht te rapporteren en voor de niet wettelijke controles kan dit vrijwillig worden toegepast.
* Voor de NBA is het ook goed te onderzoeken hoeveel in het niet wettelijke controledomein thans uitgebreid over continuïteit en fraude wordt gerapporteerd. Dit is relevant om te kunnen besluiten of de scope van Standaard 700 moet worden uitgebreid naar het niet wettelijke controledomein.
* In het onderzoek betrekken we de impact van de regelgeving voor de MKB-accountant m.b.t:
  + Werkbaarheid en uitvoerbaarheid voor organisaties van een kleinere schaal
  + Benodigde inspanning bij implementatie (denk aan tijd en geld)
  + Is deze regeldruk verhogend, neutraal of regeldruk verminderend? Zijn er bepaalde regels die vervallen?
* Hoe kun je in het project rekening houden met MKB-aspecten:
  + Is de benodigde MKB-kennis aanwezig in het project team?
  + Is schaalbaarheid mogelijk/wenselijk in de regelgeving? Zijn er alternatieven?
  + Is bij de uitleg van de regelgeving specifieke aandacht nodig/wenselijk, zoals een afzonderlijk hoofdstuk?
  + Is bij de implementatie aanvullende communicatie nodig/wenselijk, zoals een webinar?

1. Risico’s

Organisatorische knelpunten:

* Uitvoering van een actuele analyse van de controleverklaringen 2023: benodigde capaciteit;. Hierbij maken we indien beschikbaar en indien representatief/objectief uitgevoerd mogelijk ook gebruik van actuele analyses die accountantsorganisaties in het kader van eigen evaluaties over toepassing van de rapportageverplichting hebben uitgevoerd.
* Representativiteit van het onderzoek en de te betrekken stakeholders: hoeveel moeten we uitzetten en ophalen om te komen tot representatieve uitkomsten van de evaluatie?

1. Projectstructuur

Het project bestaat uit verschillende fases.

1. Bepalen doel (zie hierboven) en afstemmen met regelgevend proces
2. Analyse 2023 controleverklaringen uitvoeren met focus op diversiteit aan entiteiten en sectoren, wta en niet-wta
3. Stakeholders bepalen die worden betrokken in de evaluatie (uitwerking in vragenlijsten)
4. Vragenlijst over fraude en continuïteit opstellen (uitwerking in vragenlijsten)
5. Stakeholders benaderen (vragenlijsten / fysieke bijeenkomsten)
6. Evalueren internationale ontwikkelingen en aanpassing ISA’s 570 en 240 (door regelgeving)
7. Rapporteringsfase (zie mijlpalen paragraaf 12)
8. Projectbegroting

De uitvoering van de analyse van de verklaringen 2023 en de evaluatie geschiedt deels door collega’s van afdelingen Regelgeving, B&M en communicatie. Vanwege de beperkte capaciteit is aanvullend ook externe inhuur nodig. De overige kosten zijn verder afhankelijk van het al dan niet inzetten van eigen tooling.

Naar verwachting zal sprake zijn van out of pocket kosten, zoals de (doorlopende en aanvullende) .

inhuur van NBA-medewerkers en inhuur van externe medewerkers en mogelijke bijeenkomsten en tooling.

Het projectteam heeft bij het MT van de NBA een begroting ingediend, waarop goedkeuring is verkregen, voor het inzetten van extra capaciteit voor dit project.

1. Projectplanning, fasering, mijlpalen, resources

* Capaciteit zal worden geleverd vanuit vaste bezetting / inhuur door de NBA (afdeling Beroep en Maatschappij en Regelgeving en Communicatie) met betrokkenheid vanuit de werkgroepen fraude en continuïteit.
* Deze evaluatie vergt goede communicatie en tooling ter benadering van de stakeholders en evaluatie van de antwoorden en uitkomsten die terugkomen.
* De resources zijn beperkt door samenloop met andere projecten etc.

Als vanuit SCA / CB een akkoord komt op dit plan van aanpak zullen we dit project in samenwerking en in goed overleg met de afdeling regelgeving gaan inregelen binnen de NBA.

1. **Mijlpalen**
2. ***Evaluatie en advies aan NBA bestuur***

*Goedkeuring Projectplan door SCA: 4 september 2024*

*Goedkeuring Projectplan door CB: 17 oktober 2024*

*Projectplan ter informatie naar DB: 23 oktober 2024*

*Uitvoering oktober 2024 - januari 2025*

* *Behandeling uitkomsten door SCA:* *Gefaseerde aanlevering*
* *Dit betreft:*
  + *Analyse verklaringen 2023 okt 2024 – nov 2024*
  + *Evaluatie nov – maart 2025*

*Goedkeuring def Uiting door CB / afstemm. BOB:* *april 2025*

*Goedkeuring def Uiting door DB: mei 2025*

*Communicatie naar buiten*: *mei 2025*

1. ***2025 Aanpassing Std 700 –*** *volgtijdelijk – april - juli 2025 - indien van toepassing*
2. ***2025 Aanpassing Handreiking 1150 en 1151 –*** *volgtijdelijk – najaar 2025 - indien van toepassing*

**Bijlage 1 NBA bestuursbesluiten en -uitingen**

**2021: Bestuursbesluit tot aanpassing Nederlandse Standaard 700 en ACB advies**

* Toelichting NBA bestuursbesluit Standaard 700: [Bestuursbesluit verplichte rapportage continuïteit en fraude (nba.nl)](https://www.nba.nl/nieuws/2021/december/bestuursbesluit-verplichte-rapportage-continuiteit-en-fraude/)
* Nederlandse Standaard 700 paragraaf 29 / A41 – d.d. december 2021: [aanpassingen-standaard-700-inzake-verplichte-rapportering-over-continuiteit-en-fraude---11-januari-2022.pdf](file:///C:/Users/Marianne/Downloads/aanpassingen-standaard-700-inzake-verplichte-rapportering-over-continuiteit-en-fraude---11-januari-2022.pdf)

In december 2021 heeft het NBA bestuur de wijzigingen in Standaard 700 metbetrekking tot de

verplichte rapportering over continuïteit en fraude in de controleverklaring goedgekeurd. Dit besluit is overeenkomstig het uitgewerkte advies van het Adviescollege Beroepsreglementering (ACB) aan het bestuur. De belangrijkste wijziging ten opzichte van het eerdere consultatiedocument is dat de verplichting vooralsnog alleen geldt voor het Wta-domein. Tevens zal de maatregel over twee jaar worden geëvalueerd**.**

Het NBA bestuur was in 2021 van mening dat het belangrijk is meer zichtbaar te maken wat accountants aan continuïteit en fraude doen opdat stakeholders zich daarover een oordeel kunnen vormen. Door dit in de controleverklaring op te nemen hebben we alle accountants gevraagd om expliciet over continuïteit en frauderisicofactoren ook de discussie aan te gaan met de gecontroleerde en de desbetreffende toezichthouders (RvC/RvT). Het doel was tastbaar te maken wat je van een accountant mag verwachten.

Het ACB heeft in 2021 de volgende punten onder de aandacht van het bestuur gebracht:

1. Fasering invoering (oob/wta/overig)

2. Proportionaliteit

3. Toevoegen bevindingen/observaties/uitkomsten

4. Toevoegen van Standaard 250 aan fraude

Ad 1) Fasering invoering (oob/wta/overig)

Het bestuur heeft gelet op de consultatiereacties besloten om in de fasering van inwerkingtreding een knip aan te brengen tussen het Wta-domein en het niet-Wta domein. Dat betekent dat de verplichte invoering van rapportering over fraude en continuïteit met ingang van het verslagjaar 2022 alleen betrekking heeft op controleopdrachten in het Wta-domein. Besloten is dat de effectiviteit van de maatregel over twee jaar zal worden geëvalueerd. Op basis hiervan zal tevens een nader besluit worden genomen of een verplichtstelling voor alle andere controle-opdrachten passend is.

Ad 2) Proportionaliteit

De consultatiereacties gaven 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 bestuur heeft hierin een middenweg gekozen waarbij in alle situaties over continuïteit en fraude moet worden gerapporteerd, maar dat de sectie in de controleverklaring in verkorte vorm kan worden opgenomen indien één of beide onderwerpen geen significante aandacht van de accountant hebben vereist.

Ad 3) Toevoegen bevindingen/observaties/uitkomsten

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 bestuur heel goed dat de controleverklaring voor gebruikers aan waarde kan winnen indien deze informatie ook daar wordt toegevoegd. Daarom wordt het opnemen van uitkomsten en waarnemingen aangemoedigd zeker indien er aanwijzing van mogelijke fraude is. Een verplichting is echter op dit moment een brug te ver. In de tekstaanpassingen is 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. Wel is besloten – vanwege het belang van dit punt – over een jaar te evalueren of het opnemen van uitkomsten en waarnemingen alsnog verplicht moet worden gesteld.

Ad 4) Toevoegen van Standaard 250 aan fraude

De meeste respondenten zijn het vanuit de consultatie eens om de reikwijdte van de verplichte rapportering vooralsnog te beperken tot fraude. Onmiskenbaar is dat een groot aantal situaties waarin wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, een directe relatie heeft met fraude. De reikwijdte van Standaard 250 is echter dermate breed dat deze toevoeging niet zonder meer kan worden overgenomen. Het bestuur 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 vooralsnog te beperken tot fraude sluit het bestuur ook aan bij de ontwikkelingen op dit terrein binnen de IAASB.

**2022: NBA Bestuur aanmoediging n.a.v. NBA evaluatie toepassing fraudesecties 2021 oob’s**

De toepassing van het rapporteren in de fraudesecties over verslagjaar 2021 heeft bij de oob’s geleid tot meer en betere fraudediscussies in het controleteam en meer en goede gesprekken tussen accountant en cliënt over frauderisico’s en de beheersing hiervan door de gecontroleerde entiteiten. De aandacht voor fraude is hierdoor toegenomen, zowel bij de gecontroleerde entiteiten als de accountant. De verplichte rapportering heeft daarmee positief bijgedragen aan de doelstelling van het NBA bestuur dat het rapporteren over fraude zou leiden tot expliciete discussies met de gecontroleerde en de desbetreffende toezichthouders (RvC/RvT) over frauderisicofactoren.

De verplichte rapportering heeft ook positief bijgedragen aan het tastbaar maken van wat je van een accountant mag verwachten bij oob’s. Accountants rapporteren in meer en mindere mate uitgebreid over frauderisico’s en de verrichte werkzaamheden. Wel blijkt uit de NBA evaluatie uit 2022 dat oob-accountants beperkt rapporteren over uitkomsten van de controle en waarnemingen naar aanleiding van vermoede fraude. In nagenoeg alle fraude-secties is wel een zogenaamde overall uitkomst gerapporteerd, in termen dat de controle niet heeft geleid tot aanwijzingen voor fraude die tot materiële onjuistheden in de jaarrekening zou kunnen leiden. Geheimhouding en vertrouwelijkheid worden door accountants als belangrijke belemmering voor transparant rapporteren benoemd alsook dat accountants verplicht rapporteren over frauderisico's en werkzaamheden (waarbij het rapporteren over uitkomsten wordt aangemoedigd), terwijl de gecontroleerde entiteit nog geen rapportageplicht kent.

De afstemming met gebruikers van de controleverklaringen 2021 heeft belangrijke aanwijzingen opgeleverd voor bestuurders en toezichthouders van entiteiten om hun verantwoordelijkheid te nemen en vooral zelf transparanter in bestuursverslagen en jaarrekeningen te rapporteren over beheersmaatregelen in reactie op de frauderisico’s en vermoede fraude in de controleverklaring. Door deze reactie wordt ook de opvolging door de entiteit transparant voor het maatschappelijk verkeer. De verklaring omtrent risicobeheersing zal naar verwachting een positieve stimulans geven aan het beheersen van en rapporteren over frauderisico’s door entiteiten.

Op basis van de NBA evaluatie 2021 heeft het NBA bestuur besloten dat verplichte rapportering van uitkomsten, waarnemingen en observaties nog te voorbarig is. Het NBA bestuur moedigt accountants aan om in controleverklaringen 2022 transpanter te rapporteren over uitkomsten, waarnemingen en observaties.

**2023: NBA Onderzoek geheimhouding 2023**

In 2023 heeft het NBA bestuur een onderzoek laten uitvoeren naar geheimhouding, mede omdat vanuit de maatschappij de roep om transparantie van accountants steeds luider klinkt. Een deel van de belanghebbenden bij de uitkomsten van accountantscontroles ziet graag dat accountants opener zijn over wat zij aantreffen bij door hen gecontroleerde entiteiten. Tegelijkertijd moeten accountants de geheimhoudingsregels naleven die voortvloeien uit de Europese en Nederlandse wetgeving en de eigen beroepsregels. Naar aanleiding van het NBA onderzoek is eind 2023 een consultatiedocument “[Geheimhouding Ontrafeld: Discussienotitie over transparantie en geheimhouding van accountants](https://eur04.safelinks.protection.outlook.com/?url=https%3A%2F%2Fwww.nba.nl%2Fsiteassets%2Fdocumenten%2Fbijlagen-nieuwsberichten%2Fdiscussienotitie-geheimhouding-ontrafeld.pdf&data=05%7C02%7C%7Ce502555a7cd7402556e408dc13734903%7C09ff467c45054456af1afcf0e6218829%7C0%7C0%7C638406633087972069%7CUnknown%7CTWFpbGZsb3d8eyJWIjoiMC4wLjAwMDAiLCJQIjoiV2luMzIiLCJBTiI6Ik1haWwiLCJXVCI6Mn0%3D%7C3000%7C%7C%7C&sdata=AoPNDpUbemJyd6H2KRYfq71KbkCigoguJzyCYDdyjIM%3D&reserved=0)” opgesteld.

De discussie over geheimhouding in het voorjaar 2024 afgerond met een NBA bestuursreactie: de conclusie van het bestuur is onder meer dat de bestaande wet- en regelgeving voldoende ruimte biedt voor de accountant. Het bestuur vraagt het College voor Beroepsreglementering (CB) om de overwegingen uit haar besluit mee te nemen in de evaluatie van Standaard 700. Ook vraagt het bestuur aan het CB te overwegen of de bestaande beroepsreglementering, met name de toelichtingen daarop, verder verduidelijkt kan worden.

[Besluit NBA-bestuur over transparantie en geheimhouding accountant](https://www.nba.nl/nieuws/2024/mei/besluit-nba-bestuur-over-transparantie-en-geheimhouding-accountant/)

**Bijlage 2 NBA handreikingen en publicatie onderzoeken controleverklaringen 2022 en 2021**

In 2022 zijn handreikingen 1150 en 1151 gepubliceerd. Ook heeft de NBA controleverklaringen 2022 en 2021 van oob’s en niet-oob’s geanalyseerd voor de thema’s fraude en continuïteit. De uitkomsten zijn afgestemd met gebruikers (voor fraude) en gepubliceerd. De uitkomsten in de analyses 2021 en 2022 zijn erg vergelijkbaar.

*Fraude publicaties*

* NBA Handreiking 1150: [NBA-handreiking 1150](https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/handreikingen/nba-handreiking-1150/)
* NBA voorbeelden fraudesecties: [NBA publiceert voorbeelden Fraudesectie controleverklaring](https://www.nba.nl/nieuws/2022/december/nba-publiceert-voorbeelden-fraudesectie-controleverklaring/)
* NBA rapportage naar aanleiding van fraudesecties in controleverklaringen van oob’s – d.d. december 2022 [Analyse rapportering over fraude in oob-controleverklaringen 2021 (nba.nl)](https://www.nba.nl/tools-en-ondersteuning/publicaties/2022/analyse-rapportering-over-fraude-in-oob-controleverklaringen-2021/)
* NBA rapportage naar aanleiding van fraudesecties in controleverklaringen van niet oob’s – d.d. december 2022 [Rapportage analyse fraudesecties in controleverklaringen 2021 van niet-oob's (nba.nl)](https://www.nba.nl/tools-en-ondersteuning/publicaties/2022/rapportage-analyse-fraudesecties-in-controleverklaringen-2021-van-niet-oobs/)
* NBA Onderzoeksrapport ter evaluatie van de toepassing std 700 fraude en bericht NBA bestuur over waarnemingen en observaties – d.d. december 2022 [NBA-onderzoek toepassing standaard 700 - Fraude: waarnemingen en uitkomsten](https://www.nba.nl/tools-en-ondersteuning/publicaties/2022/nba-onderzoek-toepassing-standaard-700---fraude-waarnemingen-en-uitkomsten/)
* NBA rapportage over rapportering over fraude in controleverklaringen 2022 – d.d. mei 2024: [rapportering-over-fraude-in-de-controleverklaring-2022 (1).pdf](file:///C:/Users/Marianne/Downloads/rapportering-over-fraude-in-de-controleverklaring-2022%20(1).pdf)

*Uitkomsten inzake rapportering over fraude in controleverklaringen:*

* Overall zijn over deze twee rapporteringsperioden in nagenoeg alle verklaringen conclusies getrokken dat de controle niet heeft geleid tot aanwijzingen voor fraude die tot materiële onjuistheden in de jaarrekening zou kunnen leiden.
* Over uitkomsten van de controle en waarnemingen en observaties naar aanleiding van een aanwijzing van vermoede fraude wordt zeer beperkt gerapporteerd. Als er teksten in de controleverklaring zijn opgenomen dat heeft de gecontroleerde entiteit er meestal ook zelf over gerapporteerd en is een verwijzing opgenomen.
* Verkorte beschrijving in de fraudesectie als gevolg van geen significante aandacht bij de controle vindt niet dan wel heel beperkt plaats.
* De rapportages zijn beperkt cliënt-specifiek en bevatten (sectorgewijze) standaardteksten op basis van formats van de accountantsorganisaties.
* Voor de oob’s staat de rapportering over fraude zowel in de fraude-secties als in de kernpunten van de controle, waarbij standaardteksten en vaste formats vanuit de accountantsorganisaties te herkennen zijn.
* Een aantal oob-accountantsorganisaties heeft in de fraudesecties ook gerapporteerd over de niet-naleving van wet- en regelgeving (std 250).
* De NBA heeft er geen zicht op of voor niet wta-controles vrijwillig is gerapporteerd over fraude.

*Rapportages inzake fraude zijn met gebruikers afgestemd; zie details in de rapportages 2021 en 2022.*

**Continuïteit**

*Publicaties*

* NBA Handreiking 1151: [NBA-handreiking 1151](https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/handreikingen/nba-handreiking-1151/)
* NBA rapportage naar aanleiding van secties continuïteit in controleverklaringen van oob’s – d.d. juni 2023 [Rapportage controleaanpak continuïteit in de controleverklaring bij oob's en niet-oob's 2021 (nba.nl)](https://www.nba.nl/nieuws/2023/juni/rapportage-controleaanpak-continuiteit-in-de-controleverklaring-bij-oobs-en-niet-oobs-over-verslagjaar-2021/)
* NBA rapportage over rapportering in controleverklaringen 2022 over continuïteit – d.d. mei 2024: [2024020\_nba\_onderzoek-continuiteit-in-de-controleverklaring-2022\_1 (1).pdf](file:///C:/Users/Marianne/Downloads/2024020_nba_onderzoek-continuiteit-in-de-controleverklaring-2022_1%20(1).pdf)

*Rapportering over Continuïteit**in controleverklaringen:*

* In de meeste gevallen zien we generieke teksten of standaardteksten op basis van formats van de accountantsorganisaties of voorbeeldteksten van de NBA
* In de meerderheid van de controleverklaringen van oob’s verwijst de accountant ook naar de toelichting in de jaarrekening, bij niet-oob’s is dit circa in een derde van de controleverklaringen opgenomen.
* De rapportages zijn dus slechts beperkt cliënt-specifiek
* Er zijn nauwelijks kernpunten ten aanzien van continuïteit opgenomen
* Wel zeer specifieke rapportage bij een materiele onzekerheid (Standaard 570 van toepassing)
* In bijna alle gevallen wordt een bevinding of conclusie opgenomen ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling in de controleverklaring
* In slechts enkele gevallen rapporteert de onderneming expliciet over continuïteitsrisico’s, meestal worden er strategische risico’s benoemd welke wel impact kunnen hebben op de continuïteit van de onderneming
* De NBA heeft er geen zicht op of voor niet wta-controles vrijwillig is gerapporteerd over continuïteit.

1. [rapportering-over-fraude-in-de-controleverklaring-2022.pdf](file:///C:/Users/Marianne/Downloads/rapportering-over-fraude-in-de-controleverklaring-2022.pdf)

   [2024020\_nba\_onderzoek-continuiteit-in-de-controleverklaring-2022\_1.pdf](file:///C:/Users/Marianne/Downloads/2024020_nba_onderzoek-continuiteit-in-de-controleverklaring-2022_1.pdf) [↑](#footnote-ref-2)
2. [Bestuursbesluit verplichte rapportage continuïteit en fraude (nba.nl)](https://www.nba.nl/nieuws/2021/december/bestuursbesluit-verplichte-rapportage-continuiteit-en-fraude/) [↑](#footnote-ref-3)
3. [NBA reageert op Exposure Draft nieuwe Standaard 570 - Going Concern](https://www.nba.nl/nieuws/2023/augustus/de-nba-heeft-gereageerd-op-de-exposure-draft-van-de-nieuwe-standaard-570---going-concern/) [↑](#footnote-ref-4)