

‘Transparant over de controle’

Consultatiedocument uitgebreidere controleverklaring

Consultatietermijn sluit op 18 november 2014.

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

Inhoudsopgave:

Inhoud

1. Meer dan een handtekening.....	3
2. Voorbeeld van de uitgebreidere controleverklaring.....	5
Het Voorbeeld	5
Consultatievragen	9
3. Ontwerp van Standaard 702N.....	10
De ontwerp Standaard	10
Consultatievragen	15
4. Relatie tot andere ontwikkelingen.....	16
Het overzicht	16
Consultatievragen	16

1. Meer dan een handtekening

Als bouwsteen voor het herstellen van het vertrouwen in de accountant en om de aanpak van een accountant van de controle van een organisatie van openbaar belang (oob's) beter uit te leggen, heeft de NBA een ontwerp controlestandaard en een nieuw voorbeeld voor de controleverklaring opgesteld.

Dit consultatiedocument bevat een voorbeeld van de nieuwe verklaring en ontwerp standaard 702N 'Aanvullingen met betrekking tot het rapporteren bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bij een organisatie van openbaar belang'. Beide documenten worden kort ingeleid en afgesloten met een aantal specifieke consultatievragen.

U kunt tot 18 november 2014 reageren op de voorstellen. Stuur uw reactie naar consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl.

Achtergrond

Mede ingegeven door de financiële crisis is de roep om een uitgebreidere verklaring luider geworden. Niet alleen vanuit de stakeholders en politiek, maar ook vanuit het accountantsberoep zelf. Het bestuur van de NBA heeft in juni 2014 dan ook besloten om de nieuwe controleverklaring in Nederland te introduceren voor alle oob's. Het belang van deze beslissing is door de werkgroep Toekomst Accountantsberoep¹ bevestigd in zijn rapport 'In het publiek belang'. Het implementeren van de uitgebreidere controleverklaring waarin de accountant duidelijker en explicieter rapporteert is één van de maatregelen in dit rapport.

In de nieuwe controleverklaring begint de accountant niet alleen met zijn oordeel, hij beschrijft ook de kernpunten van zijn controle in een afzonderlijke paragraaf. Hierin licht de accountant de door hem uitgevoerde werkzaamheden en de totstandkoming van zijn oordeel toe. Lezers krijgen hierdoor een beter inzicht in de opzet van de controle en hoeven niet alleen te vertrouwen op de handtekening van de accountant.

De nieuwe controleverklaring is al getest. Bij de controle van de boekjaren 2013 is door een aantal accountants geëxperimenteerd met de nieuwe verklaring. Bij ongeveer 40% van de grotere beursfondsen is een nieuwe controleverklaring verstrekt. In het algemeen is enthousiast gereageerd op deze verklaringen. De NBA heeft er voor gekozen de nieuwe controleverklaring verplicht te stellen voor organisaties van openbaar belang, voor boekjaren die afsluiten op of na 15 december 2014. Hiermee krijgen alle banken, verzekeraars en organisaties met beursgenoteerde effecten een controleverklaring die meer informatie biedt. Een keuze die aansluit bij de verplichting die in 2016 gaat gelden vanuit de EU. Ook een aantal regelgevers in de (semi)-publieke sector overweegt de nieuwe verklaring verplicht te stellen voor (een deel van) de sector. Accountants van andere organisaties kunnen de nieuwe controleverklaring vrijwillig toepassen.

Door het Adviescollege Beroepsreglementering is een ontwerp standaard en een daarbij passend voorbeeld van de verklaring opgesteld die in dit consultatiedocument aan u worden voorgelegd voor commentaar. Bij het opstellen van het voorbeeld en de standaard heeft het adviescollege zich primair gebaseerd op de IAASB-voorstellen die in september 2014 zijn vastgesteld door de IAASB en vervolgens zijn voorgelegd aan de Public Interest Oversight Board. Deze laatste beoordeelt vooral of de IAASB bij de totstandkoming voldoende aandacht heeft besteed aan het due process. Daarnaast heeft het adviescollege andere voorstellen en ontwikkelingen met betrekking tot de nieuwe controleverklaring meegewogen, zoals:

- de nieuwe verordening voor accountants van het Europees parlement;
- de aangehouden motie van Tweede kamerlid Henk Nijboer (PvdA);

¹ Zie rapport "In het publiek belang"

- de ontwikkelingen in het Verenigd Koninkrijk waar in 2013 een controleverklaring nieuwe stijl al is verplicht bij beursfondsen.

In het vervolg van dit consultatiedocument is een analyse opgenomen hoe deze voorstellen zijn verwerkt.

De consultatieperiode sluit op 18 november 2014. Vervolgens zal het adviescollege de reacties op de standaard en de modelverklaring evalueren en verwerken. De NBA streeft er naar de definitieve standaard vast te stellen in de bestuursvergadering van 9 december 2014.

Tijdens de consultatie zal het Adviescollege Beroepsreglementering actief belanghebbenden benaderen en kennismaken van hun mening. Ook organiseert het adviescollege een rondetafelbijeenkomst op 12 november. Nadere informatie hierover wordt via de NBA-website verspreid.

Wij hopen op veel reacties.

Met vriendelijke groet,

Peter Eimers
Voorzitter Adviescollege Beroepsreglementering

2. Voorbeeld van de uitgebreidere controleverklaring

Dit hoofdstuk bevat een voorbeeld van de uitgebreidere controleverklaring die primair is gebaseerd op de definitieve voorstellen van de IAASB. Daarbij zijn ook de voorstellen en opmerkingen van anderen, zoals de EU, FRC en de Nederlandse politiek meegenomen (zie voor een toelichting hoofdstuk 4).

Met deze nieuwe controleverklaring willen accountants bereiken dat de voor de gebruiker belangrijke informatie, het eerst wordt vermeld. Daarom begint de nieuwe controleverklaring met het oordeel. Daarnaast bevat de nieuwe controleverklaring meer specifieke informatie over de controle (de 'kernpunten'). In deze kernpunten beschrijft de accountant de onderwerpen die de meeste aandacht hebben gevraagd in zijn controle en hoe hij hiermee is omgegaan. Elke gecontroleerde organisatie is uniek. Hierop speelt de controleaanpak van de accountant in. Deze kernpunten zijn dus organisatie-specifiek. Vandaar dat het voorbeeld geen uitwerking van de kernpunten bevat. De NBA zal wel een aantal voorbeelden van 'kernpunten van de controle' op haar website publiceren. Voorbeelden die in het afgelopen jaar in Nederland en het Verenigd Koninkrijk in verklaringen zijn aangetroffen.

Om de leesbaarheid van de nieuwe verklaring verder te verbeteren is getracht het aantal standaardteksten in de verklaring, die door gebruikers als 'boilerplate' worden ervaren tot een minimum te beperken. Mede hierom mag een accountant een deel van deze standaardteksten, opnemen in een bijlage of daarvoor verwijzen naar deze tekst op de NBA-website. Het gaat hierbij om algemene informatie over de werkzaamheden van de accountant.

Het voorbeeld

Voorbeeld van een Nederlandse controleverklaring voor organisaties van openbaar belang voor boekjaren die afsluiten op of na 15 december 2014

Deze verklaring is gebaseerd op de volgende uitgangspunten:

- *Het boekjaar is gelijk aan het kalenderjaar;*
- *Er is sprake van de controle van een groep;*
- *De geconsolideerde jaarrekening wordt opgemaakt op basis van EU-IFRS, de enkelvoudige op basis van Titel 9 boek 2 BW*
- *Er is sprake van een vennootschap;*
- *Er is sprake van een raad van commissarissen die optreedt als opdrachtgever van de accountant*

NB DE VERKLARING MOET ENTITEIT-SPECIFIEK WORDEN GEMAAKT

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT

Aan: De aandeelhouders en de raad van commissarissen van ABC N.V.

Verklaring over de jaarrekening 201X

Ons oordeel

Wij hebben de jaarrekening 201X van ABC N.V. (de vennootschap) te *vestigingsplaats* gecontroleerd. De jaarrekening omvat de geconsolideerde en de enkelvoudige jaarrekening.

De geconsolideerde jaarrekening bestaat uit:

- (1) de geconsolideerde balans per 31 december 201X;
- (2) de volgende overzichten over 201X: de geconsolideerde winst- en verliesrekening, het geconsolideerde overzicht van gerealiseerde en niet- gerealiseerde resultaten, het geconsolideerde mutatieoverzicht eigen vermogen en het geconsolideerde kasstroomoverzicht; en
- (3) de toelichting met een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving en overige toelichtingen.

De enkelvoudige jaarrekening bestaat uit:

- (1) de enkelvoudige balans per 31 december 201X;
- (2) de enkelvoudige winst-en-verliesrekening over 201X; en
- (3) de toelichting met een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving en overige toelichtingen.

Naar ons oordeel:

- geeft de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en samenstelling van het vermogen van ABC N.V. op 31 december 201X en van het resultaat en de kasstromen over 201X, in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards zoals aanvaard binnen de Europese Unie (EU-IFRS) en met Titel 9 Boek 2 BW;
- geeft de enkelvoudige jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en samenstelling van het vermogen van ABC N.V. op 31 december 201X en van het resultaat over 201X in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW.

De basis voor ons oordeel

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens het Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening'.

Wij zijn onafhankelijk van ABC N.V. zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en andere relevante regelgeving.

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

Materialiteit

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze jaarrekening nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.

Op basis van onze professionele oordeelsvorming hebben wij de materialiteit voor de jaarrekening als geheel bepaald op €X. De materialiteit is gebaseerd op ... (*nader in te vullen % van de relevante benchmark b.v. winst, omzet of andere criteria*). Wij houden ook rekening met afwijkingen en/of mogelijke afwijkingen die naar onze mening om kwalitatieve redenen materieel zijn.

Wij zijn met de raad van commissarissen overeengekomen dat wij aan de raad tijdens onze controle geconstateerde afwijkingen boven de €Y rapporteren alsmede kleinere afwijkingen die naar onze mening om kwalitatieve redenen relevant zijn.

Reikwijdte van de groepscontrole

ABC N.V. staat aan het hoofd van een groep van entiteiten. De financiële informatie van deze groep is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van ABC N.V.

Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. In dit kader hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen. Bepalend hierbij zijn de omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen geselecteerd waarbij een controle of beoordeling van de volledige financiële informatie of specifieke posten noodzakelijk was.

Onze groepscontrole heeft zich met name gericht op de significante onderdelen ... [*uitleggen wat dit betreft b.v. groepsonderdelen, landen, activiteiten*]. Bij de onderdelen *aaa en bbb* hebben wij zelf controlewerkzaamheden uitgevoerd. Wij hebben gebruik gemaakt van andere accountants bij de controle van onderdeel *ccc*. Bij andere onderdelen hebben wij beoordelingswerkzaamheden of specifieke controlewerkzaamheden uitgevoerd.

Door bovengenoemde werkzaamheden bij (groeps)onderdelen, gecombineerd met aanvullende werkzaamheden op groepsniveau, hebben wij voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de groep verkregen om een oordeel te geven over de geconsolideerde jaarrekening.

De kernpunten van onze controle

In de kernpunten van onze controle beschrijven wij zaken die naar ons professionele oordeel het meest belangrijk waren tijdens onze controle van de jaarrekening. De kernpunten van onze controle hebben wij met de raad van commissarissen gecommuniceerd, maar vormen geen volledige weergave van alles wat is besproken.

Wij hebben onze controlewerkzaamheden met betrekking tot deze kernpunten bepaald in het kader van de jaarrekeningcontrole als geheel. Onze bevindingen ten aanzien van de individuele kernpunten moeten in dat kader worden gezien en niet als afzonderlijke oordelen over deze kernpunten.

De beschrijving van een kernpunt bevat de volgende elementen²:

- *een beschrijving van het kernpunt;*
- *een samenvatting van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;*
- *indien relevant, belangrijke opmerkingen met betrekking tot de kernpunten: en*
- *indien relevant, een verwijzing naar toelichting of vermelding in de jaarstukken*

Verantwoordelijkheden van het bestuur en de raad van commissarissen voor de jaarrekening

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opmaken en het getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met EU-IFRS en met Titel 9 Boek 2 BW, alsmede voor het opstellen van het jaarverslag in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW. In dit kader is het bestuur verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opmaken van de jaarrekening mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het opmaken van de jaarrekening moet het bestuur afwegen of de onderneming in staat is om haar werkzaamheden in continuïteit voort te zetten. Op grond van genoemde verslaggevingsstelsels moet het bestuur de jaarrekening opmaken op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het bestuur het voornemen heeft om de vennootschap te liquideren of de bedrijfsactiviteiten te beëindigen of als beëindiging het enige realistische alternatief is. Het bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten, toelichten in de jaarrekening.

De raad van commissarissen is verantwoordelijk voor het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de vennootschap.

Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle fouten en fraude ontdekken. Daarom geeft ons oordeel in de controleverklaring een redelijke mate van zekerheid.

<<De groen gearceerde tekst hieronder kan worden opgenomen in een bijlage bij de controleverklaring.>>

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, het in reactie op deze risico's bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;

² Praktijkvoorbeelden zullen op de website van de NBA beschikbaar worden gesteld.

- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit;
- het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving. En het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur en de toelichtingen die daarover in de jaarrekening staan;
- het vaststellen dat de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling aanvaardbaar is. Tevens op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gereede twijfel zou kunnen bestaan of de onderneming haar bedrijfsactiviteiten in continuïteit kan voortzetten. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de jaarrekening. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. 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;
- het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening en de daarin opgenomen toelichtingen; en
- het evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de onderliggende transacties en gebeurtenissen.

Wij communiceren met de raad van commissarissen onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Wij bevestigen aan de raad van commissarissen dat wij de relevante ethische voorschriften over onafhankelijkheid hebben nageleefd. Wij communiceren ook met de raad over alle relaties en andere zaken die redelijkerwijs onze onafhankelijkheid kunnen beïnvloeden en over de daarmee verband houdende maatregelen om onze onafhankelijkheid te waarborgen.

Wij bepalen de kernpunten van onze controle van de jaarrekening vanuit alle zaken die wij met de raad van commissarissen hebben besproken. Wij beschrijven deze kernpunten in onze controleverklaring, tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving of wanneer het beschrijven daarvan in buitengewoon zeldzame omstandigheden zou leiden tot nadelige gevolgen voor het maatschappelijk verkeer die groter zijn dan de toegevoegde waarde van het beschrijven van het kernpunt. Randvoorwaarde hierbij is dat de entiteit zelf niet heeft gerapporteerd over de betreffende zaak.

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

Verklaring betreffende het jaarverslag en de overige gegevens

Wij vermelden op basis van de wettelijke verplichtingen onder Titel 9 Boek 2 BW (betreffende onze verantwoordelijkheid om te rapporteren over het jaarverslag en de overige gegevens):

- dat wij geen tekortkomingen hebben geconstateerd naar aanleiding van het onderzoek of het jaarverslag, voor zover wij dat kunnen beoordelen, overeenkomstig Titel 9 Boek 2 BW is opgesteld, en of de door Titel 9 Boek 2 BW vereiste overige gegevens zijn toegevoegd.
- dat het jaarverslag, voor zover wij dat kunnen beoordelen, verenigbaar is met de jaarrekening.

Benoeming

Wij zijn door de raad van commissarissen op *dd-mm-jj* benoemd als accountant van ABC N.V. vanaf de controle van het boekjaar XXXX en zijn sinds die datum tot op heden de externe accountant..

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

Consultatievragen

1. Zijn er onderwerpen die u mist in de controleverklaring en zo ja, op basis waarin vindt u het noodzakelijk dat deze onderwerpen zouden moeten worden toegevoegd?
2. Vindt u de volgorde van de onderwerpen in de modelverklaring logisch?
3. Vindt u het belangrijk om informatie te krijgen over de kernpunten van de controle?
4. Wat vindt u van de voorgeschreven structuur van de kernpunten van de controle?
5. Bent u het er mee eens dat de materialiteit en de reikwijdte van de groepscontrole verplicht zijn voorgeschreven?
6. Bent u het er mee eens dat een deel van de informatie kan worden opgenomen in een bijlage of dat hiervoor kan worden verwezen naar een website van de NBA?
7. Is er meer informatie in de voorbeeldverklaring die in uw optiek opgenomen kan worden in een bijlage of op een website?

3. Ontwerp standaard 702N

Dit hoofdstuk behandelt het ontwerp van Standaard 702N: 'Aanvullingen met betrekking tot het rapporteren bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bij een organisatie van openbaar belang'. Deze standaard is opgesteld om te bereiken dat voor de controleverklaring met betrekking tot boekjaren die afsluiten op of na 15 december 2014 bij alle oob's de uitgebreidere controleverklaring wordt gebruikt.

De NBA scheidt met deze standaard de randvoorwaarden voor de uitgebreidere controleverklaring. Accountants en kantoren krijgen zodoende de mogelijkheid om binnen deze randvoorwaarden, in de praktijk nadere invulling te geven aan de controleverklaring.

Belangrijkste doel van de standaard is om de structuur van de verklaring vast te leggen. Voor de nadere invulling kunnen accountants desgewenst gebruikmaken van de nieuwe standaarden van de IAASB. Deze standaarden zullen naar verwachting in december 2014 worden geaccordeerd door de PIOB. Ook kunnen accountants kennisnemen van de ontwikkelingen in het Verenigd Koninkrijk waar over 2013 al een nieuwe controleverklaring verplicht is gesteld voor beursfondsen.

Oob-kantoren zijn in de zomer geïnformeerd over het voornemen de uitgebreidere verklaring te implementeren voor boekjaren van oob's die afsluiten op of na 15 december 2014. Zodat zij zich hierop hebben kunnen voorbereiden. Ook in sommige sectoren in de semi-publieke sector overwegen regelgevers/toezichthouders de uitgebreidere controleverklaring in te voeren. De NBA staat in principe positief tegenover deze ontwikkeling. De NBA vindt het wel belangrijk dat daarbij gebruikgemaakt wordt van de standaard van de NBA en dat onderkend wordt dat het implementeren van de nieuwe controleverklaring bij controles tot een hogere urenbesteding zal leiden.

De ontwerp Standaard

Ontwerp Standaard 702N: Aanvullingen met betrekking tot het rapporteren bij een volledige set van historische financiële overzichten voor algemene doeleinden bij een organisatie van openbaar belang

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1. Deze Standaard behandelt de vorm en inhoud van de controleverklaring die wordt uitgebracht als resultaat van een controle van een volledige set van historische financiële overzichten voor algemene doeleinden bij een organisatie van openbaar belang (oob) welke gecontroleerd wordt in overeenstemming met artikel 2:393, van het burgerlijk wetboek. (Zie Par. A1)
2. Deze Standaard geeft aanvullingen op de Standaarden 570, 700, 705 en 706. Waar een vereiste in deze Standaard in tegenspraak is met de genoemde Standaarden, prevaleert de vereiste in deze Standaard.
3. Met deze Standaard wordt geregeld dat oob's in Nederland een uitgebreidere controleverklaring krijgen bij historische financiële overzichten over boekjaren die afsluiten op of na 15 december 2014. Uitgangspunt bij deze uitgebreidere controleverklaring zijn:
 - de voorgestelde ISA Standaarden zoals zij naar aanleiding van de IAASB vergadering in september 2014 zijn voorgelegd aan de PIOB.
 - elementen uit artikel 10 van de 'VERORDENING (EU) Nr. 537/2014 VAN HET EUROPEES PARLEMENT EN DE RAAD van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van historische

financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie³;

- specifiek Nederlandse elementen op grond van discussies met de politiek en met andere stakeholders; en
- ontwikkelingen in het Verenigd Koninkrijk waar sinds 2013 een verplichting bestaat voor een uitgebreidere controleverklaring bij beursfondsen. (Zie Par. A2)

4. Deze Standaard is van toepassing op de controleverklaring die wordt uitgebracht als resultaat van een controle van een volledige set van historische financiële overzichten voor algemene doeleinden bij een oob. Deze Standaard kan worden toegepast bij de controleverklaringen van andere entiteiten. Als deze Standaard wordt toegepast voor de controleverklaring bij andere entiteiten dan moeten alle vereisten, met uitzondering van de vereisten in de paragrafen 13, 14, 16 t/m 22 en 27, verplicht worden toegepast.

Ingangsdatum

5. Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen³.

Doelstelling

6. De doelstellingen van de accountant zijn om:
- a. de structuur van de verklaring aan te passen zodat de belangrijkste zaken eerst worden vermeld;
 - b. meer inzicht te geven in zijn controle onder andere door het vermelden van de kernpunten van de controle, de materialiteit en de reikwijdte van een groepscontrole in aanvulling op de vereisten met betrekking tot de controleverklaring zoals vereist in standaard 700. (Zie Par. A3).

Definities

7. *Kernpunten van de controle* – Die aangelegenheden die, in de professionele oordeelsvorming van de accountant, het meest significant waren in de controle van de financiële overzichten van de huidige controleperiode. Kernpunten van de controle worden geselecteerd uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de personen belast met governance.

Vereisten

Controleverklaring bij een volledige set van historische financiële overzichten voor algemene doeleinden bij een organisatie van openbaar belang

8. De controleverklaring van oob's dient op schrift te worden gesteld en te worden opgesteld in de onderstaand weergegeven volgorde: (Zie Par. A4)

Titel

9. De accountant dient de controleverklaring een titel te geven die duidelijk aangeeft dat het een verklaring van een onafhankelijke accountant betreft.

Geadresseerde

10. De accountant dient de controleverklaring te adresseren zoals vereist is in de omstandigheden van de opdracht.

Oordeel

11. De accountant dient in de controleverklaring een sectie met als titel "Ons oordeel" op te nemen.

Basis voor het oordeel

³ Hier wordt bedoeld op de slotbepalingen van de NV COS. In deze bepalingen zal worden opgenomen dat de verklaring verplicht is voor oob's voor boekjaren die afsluiten op of na 15 december 2014

12. De accountant dient in de controleverklaring zijn onafhankelijkheid te bevestigen.

Materialiteit

13. De accountant dient in de controleverklaring de gehanteerde materialiteit en de wijze waarop deze is bepaald uiteen te zetten. De accountant dient te beschrijven dat hij rekening houdt met kwantitatieve en kwalitatieve aspecten van materialiteit.

Reikwijdte van de groepscontrole

14. De accountant dient aan te geven hoe hij de controle van groepsonderdelen heeft uitgevoerd voor zover van toepassing.

Onderbouwing van het aangepaste oordeel

15. Indien er sprake is van een andere dan een goedkeurende verklaring, dient de accountant in de controleverklaring een sectie met als titel "Onderbouwing van het aangepaste oordeel" op te nemen in plaats van de sectie 'Onderbouwing van het oordeel' en hierin de onderbouwing van het aangepaste oordeel toe te lichten .

Kernpunten van de controle

16. De accountant dient de kernpunten van de controle te communiceren in de context van het geven van een oordeel bij de historische financiële overzichten als geheel. Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring is geen:

- a. vervanging voor toelichtingen in de historische financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving vereist zijn van het management of die anders noodzakelijk zijn voor het getrouwe beeld;
- b. vervanging voor een aangepast oordeel in overeenstemming met Standaard 705;
- c. vervanging voor het rapporteren in overeenstemming met Standaard 570 als er een materiële onzekerheid bestaat die gerelateerd is aan gebeurtenissen of omstandigheden waardoor gereede twijfel zou kunnen bestaan over het vermogen van de entiteit om haar activiteiten in continuïteit voort te zetten; of
- d. een apart oordeel over individuele aangelegenheden.

17. De accountant dient in de inleidende tekst van deze sectie het volgende weer te geven:

- a. de kernpunten van de controle zijn die aangelegenheden die in de professionele oordeelsvorming van de accountant het belangrijkste waren bij de controle van de historische financiële overzichten; en
- b. dat deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van de controle van de historische financiële overzichten als geheel en in het vormen van het oordeel van de accountant hierover en de accountant verschaft geen apart oordeel over deze aangelegenheden.

18. De accountant dient uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de personen belast met governance, die aangelegenheden te bepalen die significante aandacht van de accountant vereisten bij de uitvoering van de controle. Bij deze bepaling dient de accountant het volgende in acht te nemen:

- a. gebieden met hogere risico's op een afwijking van materieel belang of significante risico's;
- b. significante oordeelsvormingen van de accountant in relatie tot gebieden in de historische financiële overzichten die significante oordeelsvormingen van het management betroffen, of schattingen van het management omvatten die een hoge schattingonzekerheid hebben;
- c. het effect op de controle van significante gebeurtenissen of transacties die gedurende de periode hebben plaatsgevonden.

19. De accountant dient elk kernpunt van de controle te beschrijven met een apart subkopje onder de sectie "Kernpunten van de controle".

20. De accountant dient de volgende elementen te beschrijven met betrekking tot een kernpunt:
- een beschrijving van het kernpunt;
 - een samenvatting van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
 - indien relevant, belangrijke opmerkingen met betrekking tot de kernpunten: en
 - indien relevant, een verwijzing naar toelichting of vermelding in de jaarstukken.
21. Als de accountant bepaalt dat er afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit en de controle geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren, dient de accountant dit te vermelden in de sectie "Kernpunten van de controle".
22. De accountant dient elk kernpunt van de controle te beschrijven in de controleverklaring tenzij:
- a. wet- of regelgeving zich verzet tegen openbaarmaking van de aangelegenheid;
 - b. in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat een aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring vanwege de nadelige gevolgen voor het maatschappelijk verkeer waarvan redelijkerwijs verwacht kan worden dat deze zwaarder wegen dan de voordelen van het openbaar maken in het algemeen belang. Deze situatie doet zich niet voor indien de gecontroleerde entiteit publiekelijk beschikbare informatie verstrekt heeft over de aangelegenheid.

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden

23. Indien er sprake is van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of overige aangelegenheden dient de accountant deze op te nemen na de kernpunten van de controle.

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen

24. De accountant dient in de controleverklaring de verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen te beschrijven. Hierin komt ten minste aan de orde:
- a. Verantwoordelijkheid voor het opstellen van de jaarrekening inclusief interne beheersing.
 - b. Verantwoordelijkheid voor het opmaken van de jaarrekening op basis van de continuïteitsveronderstelling en toelichten van materiële onzekerheden.

Verantwoordelijkheden van de accountant

25. De accountant dient in de controleverklaring zijn verantwoordelijkheden te beschrijven. Een deel van deze verantwoordelijkheden kan worden opgenomen in een bijlage bij de controleverklaring of er kan hiervoor verwezen worden naar de website van de NBA. Hierin komen ten minste aan de orde:
- a. verantwoordelijkheid voor de controle en het oordeel;
 - b. vermelden dat een redelijke mate van zekerheid een hoge maar geen absolute mate van zekerheid inhoudt;
 - c. vermelden dat de accountant professionele oordeelsvorming toepast en een professioneel kritische instelling hanteert.
 - d. de volgende onderwerpen:
 - i. risico's van een afwijking van materieel belang inschatten inclusief fraude en werkzaamheden bepalen;
 - ii. verkrijgen van inzicht in de interne beheersing;
 - iii. evalueren van de grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - iv. vaststellen van de aanvaardbaarheid van de continuïteitsveronderstelling. Rapporteren van materiële onzekerheden.
 - v. evalueren van de presentatie van de jaarrekening;
 - vi. evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft;
 - vii. communicatie met de met governance belaste personen;
 - viii. bevestiging van naleving van de ethische voorschriften;

- ix. bespreken en bepalen van de kernpunten van de controle.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden

26. De accountant dient de overige rapporteringsverantwoordelijkheden te behandelen in een aparte paragraaf.
27. De accountant dient tenminste de volgende onderwerpen op te nemen in de controleverklaring:
- door wie is de accountant benoemd;
 - datum van benoeming en periode van totale ononderbroken opdracht.

Handtekening van de accountant

28. De accountant dient in de controleverklaring zijn naam te vermelden en deze te ondertekenen.

Datum van de controleverklaring

29. De accountant dient de controleverklaring te dateren.

Adres van de accountant

30. De accountant dient in de controleverklaring de naam te vermelden van de locatie in het rechtsgebied waar de accountant kantoor houdt.

Geen kernpunten van de controle bij oordeelonthouding

31. De accountant dient geen kernpunten van de controle op te nemen in de controleverklaring wanneer hij een oordeelonthouding verstrekt.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

- A1 De in de Standaard genoemde volledige set van historische financiële overzichten voor algemene doeleinden wordt in het burgerlijk wetboek aangeduid als de jaarrekening. (Zie Par, 1)
- A2 Met deze Standaard vindt een vroegtijdige implementatie plaats van de uitgebreidere controleverklaring in Nederland. Hierbij is aansluiting gezocht bij de ontwikkelingen in de IAASB en de EU. Daarnaast zijn specifiek Nederlandse aspecten toegevoegd op grond van de discussies in de politiek en de regelgeving in de UK. Bij het toepassen van deze Standaarden worden accountants geadviseerd kennis te nemen van de voorgestelde Standaarden 700, 701, 570 en 705 van de IAASB en Standaard 700 van de FRC. De NBA zal de in haar optiek relevante informatie opnemen op haar website. (Zie Par. 3)
- A3 De controleverklaring heeft de meeste toegevoegde waarde voor de gebruikers als hij entiteit-specifiek is. (Zie Par.6)

. Voorbeeldtekst

- A4 In de bijlage is een voorbeeldtekst ter illustratie opgenomen. (Zie Par. 8)

Consultatievragen

8. Heeft u algemene opmerkingen bij deze Standaard?
9. Geven de standaard en de voorbeeldverklaring u naar verwachting voldoende informatie om de verklaring te implementeren?
10. Heeft u opmerkingen bij de inleiding van de standaard?
11. Heeft u opmerkingen bij de doelstelling of de definities?
12. Heeft u opmerkingen bij de vereisten?
13. Heeft u opmerkingen bij de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de standaard?
14. Zijn er onderwerpen in de standaard (bijvoorbeeld de materialiteit of de reikwijdte) die nader moeten worden toegelicht?
15. Bent u van mening dat de uitgebreidere verklaring op grond van de standaard voldoende ondernemingsspecifiek kan worden toegepast?

4. Relatie tot andere ontwikkelingen

Zoals aangegeven heeft de NBA haar voorstellen primair gebaseerd op de voorstellen van de IAASB. Daarnaast is gekeken naar de voorstellen van anderen. Onderstaand overzicht bevat een analyse van de voorstellen van de diverse belanghebbenden. Hierbij wordt aangegeven hoe de NBA deze voorstellen vervolgens heeft verwerkt in ontwerp Standaard 702N en de voorbeeldverklaring.

Het overzicht

Onderwerp	IAASB	FRC	EU	Nijboer	Hoe verwerkt in Standaard 702N / Voorbeeld Nederlandse verklaring.
Begin met het oordeel	✓		✓		Verplicht.
Kernpunten van de controle	✓	✓	✓	✓	Verplicht.
Continuïteit	Uitz.	Uitz.	Uitz.	✓	Uitzonderingsrapportage met omschrijving verantwoordelijkheden. Deze aanpak is gekozen omdat dit in een normale conjunctuur voor veel bedrijven geen issue is.
Materialiteit		✓		✓	Verplicht.
Reikwijdte van de groepscontrole		✓	✓	✓	Verplicht.
Fraude			✓		Beperkt beschreven
Teksten opnemen op website of in een bijlage.	✓	✓	✓		Mogelijk.
Uitzonderingsrapportages		✓			Niet. (Dit is gebaseerd op het Engelse model waarbij management en commissarissen informatie moeten verstrekken over bepaalde onderwerpen en de accountant reageert.)
Onafhankelijkheidsvereisten	✓	✓	✓		Verplicht.
Overige eisen <ul style="list-style-type: none"> • Wie heeft benoemd • Datum benoeming / periode ononderbroken opdracht • Bevestiging verklaring In overeenstemming rapportage RVC. 			✓		Verplicht. Verplicht. N.v.t.. (Deze bevestiging is pas van toepassing na invoering van specifieke rapportage die in 2016 wordt ingevoerd op grond van EU regelgeving.)

Consultatievragen

16. Geeft de bovenstaande analyse aanleiding tot opmerkingen bij de standaard of de voorbeeldverklaring?

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

Antonio Vivaldistraat 2 - 8
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01
E nba@nba.nl
I www.nba.nl