

Praktijkhandreiking 1119

# Nadere toelichtingen in de controleverklaring

24 april 2012

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



# NBA

## **Praktijkhandreiking 1119 Nadere toelichtingen in de controleverklaring**

Praktijkhandreiking 1119	Nadere toelichtingen in de controleverklaring
Datum:	24 april 2012
Onderwerp:	Nadere toelichtingen in de controleverklaring
Van toepassing op:	Accountants die controleopdrachten uitvoeren
Status:	Praktijkhandreiking
Relevante regelgeving	BW Art. 2:391 en 2:393 De Nederlandse corporate governance code Standaard 706

### **Verantwoording**

Er is de laatste tijd veel belangstelling vanuit het maatschappelijk verkeer voor de communicatie van de accountant. Deze praktijkhandreiking beschrijft hoe de accountant in zijn communicatie via de controleverklaring gebruik kan maken van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden en/of een paragraaf inzake overige aangelegenheden.

## Nadere toelichtingen in de controleverklaring

### Inleiding

Binnen de huidige wet- en regelgeving kan de accountant reeds uitdrukkelijk inspelen op zijn maatschappelijke rol, door zich te richten op het identificeren van voor de jaarrekening relevante risicogebieden en deze bespreekbaar te maken bij het bestuur en raad van commissarissen en te bewaken dat de entiteit daarover transparant communiceert met de buitenwereld. Waar nodig kan de accountant het brede publiek attenderen op belangrijke risicogebieden door in zijn controleverklaring via een 'paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden' naar die onderdelen uit de jaarrekening en jaarverslag te verwijzen waar deze risicogebieden door bestuur en/of raad van commissarissen zelf zijn toegelicht. Een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden verandert de aard van de verklaring niet.

De kredietcrisis is voor wetgevers en toezichthouders aanleiding geweest voor onderzoek naar het functioneren van diverse betrokken partijen. Daarbij is ook de accountancysector onder de loep genomen, als één van de schakels in de financiële keten. Hoewel de beroepsgroep van accountants niet wordt beschouwd als veroorzaker van de kredietcrisis, is de vraag gesteld of de accountant voldoende heeft gedaan om zijn maatschappelijke rol waar te maken c.q. uit te breiden.

Het huidige economisch klimaat alsook de eurocrisis vragen van de accountant om uitdrukkelijk op die maatschappelijke rol in te spelen, bijvoorbeeld door meer te communiceren en zich daarbij uitdrukkelijk te richten op het identificeren van voor de jaarrekening relevante risicogebieden en deze bespreekbaar te maken bij het bestuur en de raad van commissarissen<sup>1</sup>.

Naast het expliciet agenderen van relevante risico's bij bestuur en raad van commissarissen is het een taak van de accountant op grond van zijn werkzaamheden om zich een mening te vormen of de entiteit daarover transparant communiceert met de buitenwereld, onder meer via de jaarrekening en via het jaarverslag. De norm voor het communiceren over deze risico's is vastgelegd in het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving.

Waar nodig kan de accountant conform Standaard 706 het maatschappelijk verkeer attenderen op belangrijke risicogebieden via een verwijzing in zijn controleverklaring naar die onderdelen uit de jaarrekening en/of het jaarverslag waar deze risicogebieden door bestuur en/of raad van commissarissen zelf zijn toegelicht. Deze paragrafen zijn niet bedoeld om het oordeel aan te passen.

Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden zijn een reeds bestaand middel. Standaard 706 roept de accountant op om zorgvuldig te zijn met het gebruik van dergelijke paragrafen. De Standaard geeft aan dat 'de aangelegenheid van fundamenteel belang is voor het begrip van gebruikers' en dat 'een wijdverbreid gebruik van paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden' de effectiviteit van de communicatie van de accountant vermindert. Aan de andere kant houdt de accountant rekening met de redelijke informatie behoefte van gebruikers en met de bestaande governance structuur en neemt hij een dergelijke paragraaf op indien toelichting nodig is.

---

<sup>1</sup> Afhankelijk van de aard van de entiteit vervangen door meer passende aanduidingen zoals bijvoorbeeld 'directie' en 'toezichthoudend orgaan' (degenen belast met governance).

## **Identificeren van voor de jaarrekening relevante risicogebieden en bespreekbaar maken bij bestuur en raad van commissarissen**

Het bestuur draagt de primaire verantwoordelijkheid voor het risicomanagement van een entiteit, waaronder het opzetten en onderhouden van een adequaat stelsel van interne beheersing en de verslaglegging over risicomanagement aan de buitenwereld. De raad van commissarissen houdt hierop toezicht.

De werkzaamheden van de controlerend accountant bestaan onder andere uit het inschatten van risico's van materiële afwijkingen in de jaarrekening. Bij het verwerven van inzicht in de entiteit en diens omgeving zal de accountant veelal ook zijn eigen zienswijze ontwikkelen op de risico's van de entiteit en communiceren over zijn bevindingen. Dit zullen primair controlebevindingen zijn alsook andere aspecten die uit de controle naar voren komen en significant zijn voor het proces van financiële verslaggeving.

Voorbeelden van onderwerpen die de accountant in zijn communicatie bij het bestuur en de raad van commissarissen expliciet aan de orde kan stellen zijn:

1. Risicobeheersing;
2. Financiering en continuïteit;
3. Schattingen van het management;
4. Belangrijke waarderingsgrondslagen.

## **Transparante communicatie door bestuur en raad van commissarissen**

Het bestuur en de raad van commissarissen van een entiteit zijn het primaire aanspreekpunt voor communicatie met de buitenwereld over risico's van een entiteit. Zo kan het stelsel van financiële verslaggeving bijvoorbeeld vereisen (of aanbevelen) dat het bestuur in de toelichting op de jaarrekening een uiteenzetting opneemt over risico's. Voorbeelden daarvan zijn de toelichtingen over krediet- en marktrisico's die volgen uit IFRS 7 'Financial Instruments; Disclosures' of uit Richtlijn voor de jaarverslaggeving 290 'Financiële instrumenten'.

Ook kan het stelsel van financiële verslaggeving eisen stellen aan de toelichting over risico's in het jaarverslag. Zo geeft het jaarverslag overeenkomstig artikel 391 Boek 2 BW een

beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de rechtspersoon wordt geconfronteerd. Een ander voorbeeld betreft de vermelding in het jaarverslag van de doelstellingen en het beleid van de rechtspersoon inzake risicobeheer ten aanzien van het gebruik van financiële instrumenten door de rechtspersoon en voor zover zulks van betekenis is voor de beoordeling van zijn activa, passiva, financiële toestand en resultaat. Daarbij wordt aandacht besteed aan het beleid inzake de afdekking van risico's verbonden aan alle belangrijke soorten voorgenomen transacties. Voorts wordt aandacht besteed aan de door de rechtspersoon gelopen prijs-, krediet-, liquiditeits- en kasstroomrisico's.

Ook de Nederlandse corporate governance code stelt eisen aan het jaarverslag, bijvoorbeeld rondom het beschrijven van de voornaamste risico's gerelateerd aan de strategie van de vennootschap alsook rondom het opnemen van een beschrijving van de opzet en werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen.

Belangrijke ontwikkelingen, risicogebieden en verwachtingen moeten dus door het bestuur worden toegelicht in de jaarrekening en/of het jaarverslag.

Als de accountant op grond van zijn werkzaamheden<sup>2</sup> van mening is dat de uiteenzetting van het bestuur en/of de Raad van Commissarissen tekortschiet, dan zal hij de kwestie met bestuur en/of raad van commissarissen bespreken om hen ertoe te bewegen het (concept)jaарverslag en/of de (concept)jaarrekening alsnog in overeenstemming te brengen met wet- en regelgeving. Wanneer het bestuur van de entiteit en ook de raad van commissarissen niet bereid zijn de door de accountant geconstateerde tekortkomingen weg te nemen, zal de accountant bij materiële afwijkingen zijn oordeel bij de jaarrekening en/of zijn conclusie ten aanzien van het jaarverslag overeenkomstig kwalificeren.<sup>3</sup> Gaat het om geconstateerde materiële afwijkingen in het jaarverslag dan zal de accountant overeenkomstig Hoofdstuk 8 van Praktijkhandreiking 1109 *“De verantwoordelijkheid van de accountant bij de toetsing van in het jaarverslag opgenomen corporate governance-informatie”* verdergaande passende maatregelen nemen zoals het verkrijgen van juridisch advies en het kwalificeren van het oordeel.

### **Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden**

De accountant kan het brede publiek attenderen op belangrijke risicogebieden van een entiteit door in zijn controleverklaring een verwijzing op te nemen naar die onderdelen uit de jaarrekening en/of jaarverslag waar deze risicogebieden door bestuur en/of raad van commissarissen zelf zijn toegelicht.<sup>4</sup>

In Standaard 706 is aangegeven dat de accountant een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden gebruikt wanneer hij *“het noodzakelijk acht om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid of aangelegenheden die worden weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten, die van zodanig belang zijn dat ze fundamenteel zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.”*

In de bijlage zijn voorbeeldteksten opgenomen van paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden. Als de accountant verwacht dat hij een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden zal opnemen in de controleverklaring, dan dient hij deze verwachting en de voorgestelde bewoording van deze paragraaf communiceren met de raad van commissarissen op grond van alinea 9 in Standaard 706.

In de bijlage is een actueel voorbeeld opgenomen rondom de huidige pensioenfondsproblematiek (voorbeeld nummer 3 *“Benadrukking onzekerheden ontwikkeling dekkingsgraad bij het pensioenfonds”*). Nadere guidance hieromtrent is opgenomen in Audit Alert 24 *Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in controleverklaring ingeval van voorgenomen korting pensioenaanspraken op of vóór 1 april 2013.*

---

<sup>2</sup>De wettelijke verantwoordelijkheid van een accountant bij het controleren van de jaarrekening is een andere dan die ten aanzien van het toetsen van het jaarverslag op verenigbaarheid met de jaarrekening en op het voldoen aan wettelijke vereisten (zie BW Art. 2:393). Dit onderscheid in verantwoordelijkheid heeft invloed op de aard, omvang en tijdfasering van de uit te voeren werkzaamheden. Zie voor een nadere uitwerking bijvoorbeeld praktijkhandreiking 1109 *“De verantwoordelijkheid van de accountant bij de toetsing van in het jaarverslag opgenomen corporate governance-informatie.”*

<sup>3</sup>Zie voor een nadere uitwerking van de vereisten en bijbehorende toepassingsgerichte teksten Controlestandaard 705 *‘Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant’* o.a. paragraaf 19 en praktijkhandreiking 1115 *‘Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring bij materiële tekortkomingen in de toelichting op de jaarrekening’*.

<sup>4</sup>Controlestandaard 706 is primair van toepassing op paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden die uiteen zijn gezet in de jaarrekening. Een accountant kan eenzelfde systematiek toepassen als hij het noodzakelijk acht de aandacht van gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die is weergegeven of toegelicht in het jaarverslag. Een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in het jaarverslag zal de accountant opnemen direct na zijn oordeel over het jaarverslag.

Een paragraaf ter benadrukking van een aangelegenheid dient conform alinea 7 van Standaard 706 direct na de paragraaf waarin het oordeel staat te worden opgenomen. In de paragraaf dient in overeenstemming met dezelfde alinea uit de Standaard duidelijk te worden gemaakt dat het vermelde geen invloed heeft op het oordeel. Een paragraaf met betrekking tot het jaarverslag dient dus ook opgenomen te worden na de paragraaf over het jaarverslag.

### **Paragraaf inzake overige aangelegenheden**

Een paragraaf inzake overige aangelegenheden is primair bestemd om aandacht te vestigen op onderwerpen die relevant zijn voor het begrip van de controle, van de verantwoordelijkheden van de accountant of van de controleverklaring. Voorbeelden hiervan zijn de eerstejaars controleopdracht waarbij een accountant meldt dat de vergelijkende cijfers niet zijn gecontroleerd, of de bijzondere controleopdracht waarbij sprake is van een beperking in het gebruik en/of de verspreidingskring van de verklaring. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden is niet geschikt voor het communiceren van zaken die zijn voorbehouden aan het bestuur en/of commissarissen van een entiteit of om het oordeel aan te passen.

Het NBA adviesrapport '*verbreding poortwachtersfunctie*<sup>5</sup>', alsook recente publicaties van Eurocommissaris Barnier<sup>6</sup> bevatten gedachten om in de toekomst meer ruimte te bieden voor cliënt-specifieke elementen in de controleverklaring, bijvoorbeeld door meer gerichte informatie op te nemen over de daadwerkelijk verrichte controlewerkzaamheden bij de betreffende entiteit en de reikwijdte daarvan. De paragraaf inzake overige aangelegenheden biedt die ruimte.

---

<sup>5</sup> Thans ter consultatie.

<sup>6</sup> Ontwerpverordening voor de wettelijke controle van OOB's en voorstellen voor aanpassing van de 8<sup>e</sup> EU-Richtlijn.

## Bijlage voorbeeldteksten

### Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden.

(Zie ook HRA deel 3 voorbeeldteksten 1.2 en 1.3 serie)

### Benadrukking van algemene onderwerpen gerelateerd aan risicobeheersing

#### Voorbeeld 1 Benadrukking van de bedrijfseconomische analyse in het jaarverslag

Wij vestigen de aandacht op punt... in het jaarverslag waarin de bedrijfseconomische analyse is weergegeven, alsook de belangrijke inherente risico's die zijn verbonden aan de huidige en verwachte marktpositie van de entiteit. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

#### Voorbeeld 2 Benadrukking van risico's die samenhangen met financiële instrumenten

Wij vestigen de aandacht op punt ... in de toelichting van de jaarrekening, waarin de aard en invloed is uitgewerkt van risico's die samenhangen met financiële instrumenten, een en ander zoals vereist op basis van IFRS 7 '*Financial Instruments*'. Hierin staat beschreven dat het resultaat sterk gevoelig is voor een aantal specifiek omschreven factoren. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

#### Voorbeeld 3 Benadrukking onzekerheden ontwikkeling dekkingsgraad bij het pensioenfonds

Wij vestigen de aandacht op pagina .... van het bestuur verslag en pagina ... van de jaarrekening, waarin het bestuur meldt besloten te hebben dat tenzij de dekkingsgraad op 31 december 2012 voldoende zal zijn verbeterd per 1 april 2013 zal worden overgegaan tot het korten van de opgebouwde aanspraken en rechten. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

#### Voorbeeld 4 Benadrukking van belangrijke schattingen door het management

Wij vestigen de aandacht op punt... in de toelichting van de jaarrekening, waarin het management een toelichting heeft opgenomen met betrekking tot onzekerheden die zijn verbonden aan belangrijke schattingen. Hieruit blijken de kernveronderstellingen, de gehanteerde methode alsook de selectie daarvan, het effect van eventuele veranderingen in de schattingsmethode alsook de oorzaken en implicaties van schattingsonzekerheden. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

#### Voorbeeld 5 Benadrukking van belangrijke waarderingsgrondslagen

Een belangrijk deel van het balanstotaal alsook het resultaat van dit boekjaar houdt verband met illiquide beleggingen. Wij vestigen de aandacht op punt... in de toelichting van de jaarrekening waarin de waarderingsgrondslag is weergegeven voor illiquide beleggingen, alsook een toelichting op de kernveronderstellingen, de gehanteerde methode alsook de selectie daarvan, het effect van eventuele veranderingen in de schattingsmethode alsook de oorzaken en implicaties van schattingsonzekerheden. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

#### Voorbeeld 6 Benadrukking van gekozen fiscale waarderingsgrondslag pensioenen directie

Wij vestigen de aandacht op de pensioenvoorziening ten behoeve van de directie. Deze is overeenkomstig de richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ217.318) actuariel gewaardeerd op fiscale grondslagen. Indien deze pensioenvoorziening op commerciële grondslagen zou zijn gewaardeerd bedraagt deze ..... euro.

Gezien het feit dat de pensioenvoorziening in de jaarrekening overeenkomstig aanvaardbare grondslagen is gewaardeerd, doet de gekozen waarderingsgrondslag geen afbreuk aan ons oordeel.

**Voorbeeld van een onderwerp waarbij het verplicht is een paragraaf ter benadrukking op te nemen**

**Voorbeeld 7 Benadrukking van onderwerpen gerelateerd aan financiering en continuïteit**

**Benadrukking van onzekerheid omtrent de continuïteit**

Wij vestigen de aandacht op punt... in de toelichting van de jaarrekening, waarin uiteengezet is dat de entiteit een netto verlies van ad euro... over 201X heeft geleden en dat per... 201X de kortlopende schulden van de entiteit de totale activa overstegen met ad euro... Deze condities, samen met andere omstandigheden zoals uiteengezet in punt..., duiden op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang op grond waarvan gereede twijfel zou kunnen bestaan over de continuïteitsveronderstelling van de entiteit. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.