

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

Tilburg, 2 oktober 2023
Kenmerk: 23-002/DvO/VV

Betreft: Reactie Consultatiedocument Handreiking Corruptie: werkzaamheden van de accountant

Geachte heer Dieleman,

Hierbij ontvangt u onze reactie op het Consultatiedocument “Handreiking Corruptie: werkzaamheden van de accountant” (hierna: de Handreiking).
Wij waarderen de inspanningen om deze Handreiking te actualiseren. Sinds het verschijnen van de vorige versie van de Handreiking in 2016 zijn de tijden veranderd en bestaat er meer aandacht voor de onderwerpen fraude en corruptie.
Allereerst willen wij een compliment geven voor het nieuwe interactieve format van de Handreiking en de praktische insteek daarvan met veel verschillende voorbeelden. Wij hebben een aantal punten waarvoor wij graag uw aandacht vragen. Wij starten onze reactie met deze aandachtspunten, waarna wij in het vervolg van onze reactie de vragen uit het consultatiedocument zullen beantwoorden.

1. Algemene aandachtspunten

1.1 Toepassingsgebied

De Handreiking is van toepassing op accountants die controle- en samenstellingsopdrachten uitvoeren. Wij missen hierin de beoordelingsopdrachten en adviseren om de Handreiking uit te breiden met een specifiek hoofdstuk over dit type opdrachten, zodat duidelijk is hoe de Handreiking moet worden toegepast voor dit type assurance-opdrachten.

1.2 Onvoldoende aandacht voor samenstellingsopdrachten

De Handreiking gaat uitgebreid in op de do's en don'ts bij controleopdrachten. Eén hoofdstuk gaat over de verplichtingen bij samenstellingsopdrachten. Dat betreffen slechts 3 van de in totaal 94 pagina's tellende Handreiking. Dit doet geen recht aan het belang van de samenstellingsopdrachten voor het maatschappelijk verkeer én voor een groot deel van de accountantsberoepsgroep.

Hoewel de suggestie wordt gewekt dat hoofdstuk 9 zelfstandig leesbaar is, is dat niet het geval. Er zijn verwijzingen naar andere delen van de Handreiking opgenomen, echter deze zijn ons inziens niet volledig. Om goed invulling te geven aan de verantwoordelijkheden bij

samenstellingsopdrachten, zijn ook delen uit andere hoofdstukken van de Handreiking relevant. Dit is dus verwarrend.

Wij pleiten daarom voor een separate Handreiking over het onderwerp corruptie (of beter: ook over het onderwerp fraude), welke kan worden toegepast bij samenstellingsopdrachten, in samenhang met Standaard 4410.

Wij verwijzen ook naar onze reactie bij consultatievraag 4 voor onze verdere opmerkingen bij hoofdstuk 9.

1.3 Verantwoordelijkheden van de accountant en de (corruptie-) risicoanalyse

Wij vinden het passend dat de Handreiking zich beperkt tot de meest voorkomende corruptievormen omkoping (waaronder kickbacks) en faciliterende betalingen. Het uitgangspunt daarbij is dat dit een vorm van fraude is (in paragraaf 1.2 van de Handreiking is aangegeven dat het bij corruptie vrijwel altijd gaat om oneigenlijke toe-eigening van activa) en daarom ook in lijn met Standaard 240 moet worden behandeld. Wij onderschrijven dit beginsel en dit is ook de aanpak die wij binnen BDO al jaren propageren en hanteren. Met name omdat voor het maatschappelijk verkeer het onderscheid tussen fraude, corruptie en andere bewuste non-compliance -en daarmee het onderscheid tussen Standaard 240 en 250-niet of nauwelijks te maken is.

Evenwel vinden wij dat twee punten onvoldoende aandacht krijgen in de Handreiking. Dit zijn (a) het kunnen toepassen van professionele oordeelsvorming en (b) dat het moet gaan om mogelijk materiële corruptierisico's. Wij lichten dit toe:

Ad a. het kunnen toepassen van professionele oordeelsvorming

In Standaard 240 paragraaf 25 is opgenomen dat de accountant de informatie die is verkregen uit andere uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden evalueert op het bestaan van één of meer frauderisicofactoren. Hoewel frauderisicofactoren niet noodzakelijkerwijs wijzen op het bestaan van fraude, komen ze vaak voor in gevallen waarin fraude daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en kunnen ze daarom een aanwijzing zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Uit Standaard 240.A25 blijkt dat de accountant professionele oordeelsvorming *dient* toe te passen bij het bepalen of een frauderisicofactor aanwezig is en of deze in aanmerking moet worden genomen bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel die het gevolg is van fraude.

Ter illustratie twee voorbeeldsituaties:

Een Nederlandse handelsonderneming werkt met verkoopagenten in Duitsland en Oostenrijk. Op basis van hoofdstuk 4.2.1.3 zou dit klantspecifieke kenmerk (transacties vinden plaats via een agent) een corruptierisicofactor zijn. De accountant verkrijgt bij deze onderneming inzicht in haar activiteiten en in de interne beheersingsmaatregelen, waaronder inzicht in de activiteiten van deze verkoopagenten en de vergoeding die zij ontvangen, waarbij de accountant gebruik makend van professionele oordeelsvorming niet tot de identificatie van een corruptierisico komt.

Echter stel dat de onderneming zaken doet in Afrika, daar tweedehands auto's verkoopt en daarvoor gebruik maakt van agenten. Dan komt de accountant, onder andere op basis van de corruptie-index, waarschijnlijk tot een andere afweging en zal wél een corruptierisico identificeren.

Het kunnen maken van deze professionele afweging is in lijn met Bijlage 1 bij Standaard 240, welke ingaat op frauderisicofactoren die betrekking hebben op afwijkingen die voortkomen uit oneigenlijk toe-eigenen van activa. In deze Bijlage 1 wordt het voorbeeld genoemd dat sommige kenmerken of omstandigheden de vatbaarheid van oneigenlijk toe-eigenen van activa vergroten, zoals in de situatie van voorraaditems die een geringe omvang maar een hoge waarde hebben (zoals diamanten). In deze situatie zal ongeacht interne beheersingsmaatregelen een frauderisico worden onderkend, terwijl bij andere soort voorraaditems een frauderisico wordt onderkend als er inadequate interne beheersingsmaatregelen zijn en dit kan leiden tot een afwijking van materieel belang. Een dergelijk voorbeeld kan op overeenkomstige wijze worden toegepast voor corruptierisico's. Uit de Handreiking blijkt nog onvoldoende dat de (vereiste) professionele oordeelsvorming kan worden toegepast.

Ad b. het moet gaan om mogelijk materiële corruptierisico's.

Daarnaast blijkt onvoldoende uit de Handreiking dat de accountant op basis van Standaard 240 verantwoordelijk is voor het identificeren en inschatten van de risico's op *een afwijking van materieel belang* die het gevolg is van fraude (incl. corruptie).

In hoofdstuk 4.4.3 wordt -in het kader van de Handreiking- een toelichting gegeven op het begrip materialiteit. Hierbij wordt naast de kwantitatieve benadering ook de kwalitatieve benadering (lees: kwalitatieve materialiteit) toegelicht. Bij de kwalitatieve benadering wordt onder andere genoemd dat er twijfel kan ontstaan over de betrouwbaarheid van andere schattingen die het management heeft gemaakt. Echter, deze twijfel kan dus pas ontstaan als de accountant een *aanwijzing of vermoeden* van corruptie heeft en niet op voorhand al in de risicoanalyse. In de passage die ziet op het begrip kwalitatieve materialiteit (hoofdstuk 4.4.3) lijken de risico-inschattingsfase en de uitvoeringsfase van de jaarrekeningcontrole door elkaar heen te lopen.

Tevens worden bij de kwalitatieve benadering ook reputatieschade en de invloed op de license to operate genoemd. Wij begrijpen uiteraard dat deze aspecten een rol kunnen spelen, maar vinden dat hierbij onvoldoende rekening is gehouden met de waarschijnlijkheid en de orde van grootte (kortgezegd: kans en impact) dat dit risico zich materialiseert. Een potentieel risico rond reputatieschade en/of license to operate -in feite een 'gevolg' van corruptie- (onverkort) al in risicoanalysefase meenemen, zal bij wijze van spreken altijd leiden tot de identificatie en inschatting van een risico op een afwijking van materieel belang, wat naar onze mening geen recht doet aan de werkelijke situatie. Dit uiteraard in tegenstelling tot de situatie wanneer de accountant, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, tot een aanwijzing van corruptie komt. In die gevallen zal de accountant, ongeacht de omvang, aanvullende werkzaamheden uitvoeren om de aanwijzing van corruptie te (laten) onderzoeken. Dit is in lijn met de in paragraaf 1.6 van de Handreiking beschreven poortwachtersrol van de accountant, waarop wij hierna (zie onderdeel 1.4 van deze brief) nog reageren.

Overigens vinden wij de aanvulling om na te denken over corruptierisicofactoren -als onderdeel van de frauderisicoanalyse- op basis van sector / geografische gebieden / overige kenmerken positief, maar duidelijker moet blijken dat dit niet per definitie betekent dat (steeds) sprake is van een (materieel) corruptierisico. Daarbij geldt dat (ook) de frauderisicoanalyse in feite een onderdeel is van de 'algehele' risicoanalyse, waarbij uiteraard wel sprake is van specifieke aandacht voor frauderisico's.

De aanpak en de werkzaamheden voor de accountant ten aanzien van fraude en corruptie zouden gelijk moeten zijn. Zoals nu beschreven in de Handreiking, lijkt sprake te zijn van een uitbreiding van werkzaamheden, terwijl dit volgens ons niet is beoogd. Uitdrukkelijker mag naar voren komen dat het niet de bedoeling is een separate corruptierisicoanalyse uit te voeren, maar dat dit onderdeel is van de frauderisicoanalyse c.q. de algehele risicoanalyse. Dit is overigens wel zo verwoord in paragraaf 1.4 en in het groene kader aan het begin van hoofdstuk 4, maar komt ons inziens in de rest van de Handreiking onvoldoende uit de verf.

1.4 Poortwachtersrol

Wij kunnen ons vinden in de in paragraaf 1.6 beschreven poortwachtersrol van de accountant. Dit betekent dat de accountant nader onderzoek doet (of beter: laat doen door de entiteit) bij een aanwijzing voor corruptie en dat in zijn risicoanalyse de focus ligt op mogelijk materiële corruptierisico's. Om onduidelijkheid te voorkomen moeten in paragraaf 1.6 de haakjes om het woord 'materiële' dus worden verwijderd.

Dit is een invulling van de poortwachtersrol die ons inziens passend en haalbaar is en bovendien uitlegbaar naar het maatschappelijk verkeer. Wij zijn van mening dat dit uitdrukkelijker in deze Handreiking -en overigens ook in andere NBA-uitingen- naar voren mag komen. Wij hebben dit eerder betoogd in onze reactie op het consultatiedocument 'Verplichte rapportering over fraude en continuïteit in de controleverklaring' d.d. 22 oktober 2021 en onze reactie op het consultatiedocument 'Handreiking Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's in de controleverklaring' d.d. 8 juni 2022. In dat kader herhalen wij onze zienswijze dat (terecht) veel van de accountant mag worden verwacht op het gebied van het detecteren van frauduleuze financiële verslaggeving, echter dat de verwachtingen op het ontdekken van oneigenlijke toe-eigening van activa moeten worden getemperd. Niet in de laatste plaats omdat het hier vaak om kleine, niet materiële, bedragen gaat. Uiteraard kunnen accountants wel een belangrijke bijdrage leveren aan het signaleren van fraude- en corruptierisico's en het identificeren van tekortkomingen in de interne beheersing van deze fraude- en corruptierisico's.

Hier komt bij dat in de Handreiking vooral wordt uitgegaan van de fraudedefinitie zoals opgenomen in Standaard 240, terwijl de definitie in de Bta artikel 36 uitdrukkelijker ingaat op fraude 'waarbij de aard of de omvang zodanig is dat beslissingen die in het maatschappelijk verkeer worden genomen op grond van de financiële verantwoording van de controlecliënt zouden kunnen worden beïnvloed door die misleiding'. In andere woorden: frauduleuze financiële verslaggeving. Door dit steeds te (blijven) communiceren wordt voorkomen dat de verwachtingskloof -ook door deze Handreiking- eerder wordt vergroot dan verkleind.

1.5 Verplichtingen en verantwoordelijkheden van de bestuurders bij de jaarrekening en het bestuursverslag

In paragraaf 1.7 is de primaire verantwoordelijkheid van het management beschreven en paragraaf 7.2. gaat in op het communiceren over corruptierisico's in het bestuursverslag. In onze, hiervoor reeds genoemde, eerdere consultatiereacties hebben wij reeds de ketenverantwoordelijkheid benadrukt. Wij vinden het belangrijk dat de NBA zich blijft inspannen om aanpassingen in wet- en regelgeving rondom financiële verslaggeving te stimuleren, zodat ook een verplichte paragraaf over non-compliancerisico's (waaronder fraude en corruptie) wordt opgenomen.

1.6 Gegevensgerichte werkzaamheden

In hoofdstuk 4.2 is aangegeven dat de accountant, als er corruptierisico's worden onderkend, ook gegevensgerichte werkzaamheden uitvoert. Op deze wijze geschreven, lijkt het alsof het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden een optie is. Op basis van Standaard 330.18 resp. 330.21 is echter sprake van een verplichting.

Om de controlerisico's rondom betalingen aan agenten te verkleinen (paragraaf 5.3.3) wordt o.a. gesteld dat uit aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden aanwijzingen naar voren kunnen komen dat verkooptransacties niet op een integere wijze tot stand zijn gekomen. De vraag komt op of de accountant voldoende geëquipeerd is om te toetsen of sprake is van al dan niet integere bedrijfsvoering? Wij adviseren om deze passage te herzien, zodat wordt aangesloten bij de op pagina 48 opgenomen voorbeelden om in te spelen op corruptierisico's bij het gebruik van agenten.

Bij die werkzaamheden wordt overigens nog niet benoemd: afstemming met experts, andere accountants, vaktechnische of compliance afdelingen, (lokale) juristen / accountants (is iets gebruikelijk - conform wet- en regelgeving) et cetera. De afstemming met experts en juristen komt later wel terug. Maar de gang van zaken binnen de accountantsorganisatie (stelsel van kwaliteitsbeheersing) in veel mindere mate.

In de Handreiking is duidelijk uiteengezet dat het management van de entiteit verantwoordelijk is voor corruptiebestrijding en de zorg voor een goede interne beheersing (zie bijvoorbeeld onderdeel II.2). De vraag komt op wat de accountant moet en kan doen als deze IB er niet is? Is deze IB bewust of onbewust onvoldoende? De accountant zal de tekortkoming in IB communiceren, maar de vraag is wat de accountant als aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden kan verrichten? Ons inziens komt dit nog onvoldoende duidelijk tot uitdrukking in de Handreiking.

1.7 Voorgestelde aanpassingen

Wij verzoeken de NBA om in de Handreiking:

- duidelijker te benadrukken welke verantwoordelijkheden bij de entiteit liggen en welke verantwoordelijkheden bij de accountant;
- in relatie tot de evaluatie van corruptierisicofactoren, de professionele oordeelsvorming van de accountant duidelijker naar voren te brengen;
- te (blijven) benadrukken dat het moet gaan om geïdentificeerde materiële corruptierisico's, waarbij inschatting van het risico moet plaatsvinden op basis van de waarschijnlijkheid en orde van grootte van het risico;
- in te gaan op het al dan niet meewegen van de door de entiteit ingerichte interne beheersingsmaatregelen (dit wordt nu op verschillende plaatsen in de Handreiking op verschillende manieren beschreven);
- duidelijker toe te lichten op welke wijze het begrip kwalitatieve materialiteit in de risico-inschattingfase kan worden toegepast;
- een analoge aanpak met de aanpak van frauderisico's te benadrukken, waardoor duidelijkheid en meer efficiency ontstaat (benadrukken dat er geen sprake is van een additionele corruptierisicoanalyse of frauderisicoanalyse, maar dat dit onderdeel is van de reguliere risicoanalyse, door niet te spreken over een (separate) corruptierisicoanalyse);

Op deze manier kan meer richting worden gegeven aan de risicoanalyse en wordt duidelijker dat het de verantwoordelijkheid van de accountant is om de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg zijn van fraude en corruptie te identificeren en in te schatten.

2. Reacties op de vragen uit het consultatiedocument

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

2.1 Is de vertaling van risicofactoren rond corruptie naar corruptierisico's voldoende duidelijk en hanteerbaar (paragraaf 4.4.2)?

Wij vinden de 'vertaling' van risicofactoren rond corruptie naar corruptierisico's an sich voldoende duidelijk en hanteerbaar, behoudens de bij onderdeel 1 van deze reactie reeds vermelde aandachtspunten. Wij volgen de voorgestelde benaderingswijze om corruptierisicofactoren in kaart te brengen als onderdeel van de frauderisicoanalyse en deze vervolgens te evalueren en op grond daarvan mogelijke materiële corruptierisico's te identificeren en in te schatten, zoals ook in 4.4.2 is uiteengezet. Hierbij wordt, conform Standaard 315, de waarschijnlijkheid en de orde van grootte in ogenschouw genomen (kortgezegd: kans en impact). Hierboven, in onderdeel 1.3 van deze brief, hebben wij reeds uitgebreid gereageerd op het moeten kunnen toepassen van professionele oordeelsvorming bij het bepalen of sprake is van een mogelijk materieel corruptierisico.

2.2 In de handreiking wordt het concept 'afgeleide transacties' uitgelegd. Is de uitleg rondom 'afgeleide transacties' in het kader van materialiteit behulpzaam (paragraaf 4.4.3)?

Wij vinden het concept 'afgeleide transacties' voldoende duidelijk uitgelegd en behulpzaam. De stelling is dat de accountant zowel de directe als de afgeleide transactiestromen betreft in diens overwegingen. Bekend is echter dat hierover in de literatuur verschillend wordt gedacht. Alhoewel wij de redenering en uitleg van de Handreiking kunnen volgen, komt de vraag op of een Handreiking zich leent voor een dergelijke stellige uitspraak, die een sterk juridische interpretatie betreft.

Wij stellen daarom voor om het concept 'afgeleide transacties' onderdeel te laten zijn van de door de accountant te maken overwegingen rondom de kwantitatieve materialiteitsbenadering, in plaats van de kwantitatieve benadering.

2.3 Is de toelichting over de mogelijke gevolgen voor de controleverklaring duidelijk en behulpzaam (hoofdstuk 8)?

Wij vinden deze toelichting in beginsel duidelijk. Hierbij nog de volgende suggestie: In hoofdstuk 8, onderaan pagina 66, wordt verwezen naar de mogelijkheid om op basis van Standaard 706 een paragraaf ter benadrukking op te nemen. Logischer zou het zijn om hier primair te verwijzen naar de sectie 'controleaanpak frauderisico's' zoals beschreven in paragraaf 29B van Standaard 700. Overigens is die optie in paragraaf 8.3 wel genoemd, waarbij eveneens wordt verwezen naar Handreiking 1150. Wij vinden het gewenst om in dit onderdeel te benadrukken dat niet over ieder corruptierisico hoeft te worden gerapporteerd in de controleverklaring doch dat het gaat om materiële risico's waaraan significante aandacht is besteed. Deze aanpak is ook af te leiden uit het schema op pagina 84 van de Handreiking.

2.4 Is deze handreiking ook nuttig en passend voor een praktijk waarbij geen jaarrekeningcontroles worden verricht (hoofdstuk 9)?

Hoewel hoofdstuk 9 geen onjuistheden bevat heeft het naar onze mening niet de diepgang waardoor het dienstbaar kan zijn als Handreiking voor de samenstellingspraktijk. Naast het formuleren van enige aandachtspunten gaat het hoofdstuk niet verder dan de relevante artikelen uit Standaard 4410 van toepassing verklaren. Dat mag bekend verondersteld worden. Goede toevoegingen zouden zijn:

- verwijzingen naar relevante risicofactoren of -indicaties;
- in de praktijk wordt vaak risicogericht samenstellen toegepast als alternatief voor administratief gericht samenstellen. Standaard 4410 maakt dat onderscheid niet. In deze handreiking zou uitwerking van het onderscheid in aanpak en werkzaamheden met betrekking tot corruptie (en fraude) voor beide methoden zeer bruikbaar zijn;
- vaak wordt door de samenstellend accountant ook administratieve dienstverlening verricht. De werkzaamheden kunnen variëren van ondersteunen bij waarderingen tot het volledig voeren van de administratie en verzorgen van de aangiften. De aandacht voor corruptie (en fraude) bij deze werkzaamheden en de combinatie met samenstellen verdient aandacht.

Overigens wordt in hoofdstuk 9 een aantal keer gerefereerd aan ‘de klant’. Wij verzoeken de NBA om aan te sluiten bij de terminologie van Standaard 4410 en de term ‘de entiteit’ te hanteren.

Ook in hoofdstuk 3 en in hoofdstuk 10 wordt de rol van de samenstellend accountant op basis van Standaard 4410 besproken. Om beter te beantwoorden aan de doelstelling “*om de Handreiking gebruikersvriendelijker te maken, is gekozen voor een document waarbinnen gemakkelijk kan worden doorgeklikt naar de toepasselijke tekstblokken en externe bronnen. De tekst kan weliswaar van begin tot eind worden gelezen, maar dat is in de meeste gevallen niet nodig*” verdient het aanbeveling om alles betreffende samenstellingsopdrachten onder te brengen in hoofdstuk 9 of in ieder geval in hoofdstuk 9 een link op te nemen naar deze passages in hoofdstuk 3 en 10.

2.5 In de handreiking worden verschillende verdiepende onderwerpen behandeld. Is de uitwerking van deze onderwerpen behulpzaam (hoofdstuk 10)?

Ja, wij vinden hoofdstuk 10 zeker behulpzaam, met name het onderdeel over het gebruikmaken van geprivilegieerde informatie.

Enkele (detail)opmerkingen bij dit hoofdstuk zijn:

- blz 76, laatste alinea vóór 10.3: de twee laatste zinnen die gaan over ‘oude tijden’ moeten worden verwijderd.
- blz 81, 10.5: “*De controle moet mede worden gericht op het identificeren van mogelijke faciliterende betalingen.*” Dit is alleen opportuun indien, op basis van (corruptie)risicofactoren -inclusief kwalitatieve overwegingen-, sprake is van een materieel (corruptie)risico. Immers, zoals al wordt gesteld, gaat het bij faciliterende betalingen vaak om kleine bedragen. Vaak beneden de uitvoeringsmaterialiteit of zelfs beneden het bedrag wat als ‘duidelijk triviaal’ is bepaald. Om die reden kan dit niet als een (bedrijfseconomisch) verantwoord onderdeel van de accountantscontrole worden beschouwd. Dit geldt ook voor de voorbeelden van werkzaamheden die - redelijk dwingend (‘de accountant richt de controle mede op het al dan niet constateren van faciliterende betalingen’)- lijken voorgeschreven.
- blz 85, stappenplan niet-controle opdrachten: hoe kan dit bij stap 3 verwijzen naar Bta art 32?

2.6 Zijn de voorbeelden in de bijlage helder en illustratief?

Wij hebben hierbij geen opmerkingen of suggesties.

2.7 Helpen bij het begrijpen en toepassen van de handreiking:

2.7a de schrijfstijl?

2.7b de vernieuwde opmaak?

Wij vinden dat de Handreiking op een begrijpelijke en toegankelijke wijze is geschreven. Zoals in de inleiding van onze reactie reeds aangegeven zijn wij positief over de vernieuwde interactieve opmaak van de Handreiking. Wij waarderen ook het duidelijke overzicht in hoofdstuk 1 met de fasering van risicofactor, naar risico, aanwijzing, vermoeden naar redelijk vermoeden.

Wel hebben wij de volgende suggesties:

- in hoofdstuk I van de Handreiking lezen wij “...zodat de handreiking niet van voor naar achter hoeft te worden gelezen”. In een aantal gevallen lijkt het echter wel nodig dat de Handreiking volledig wordt gelezen, omdat informatie versnipperd door de Handreiking is opgenomen. Een voorbeeld hiervan is dat in hoofdstuk 2.2 en 10.5 wordt beschreven dat faciliterende betalingen strafbaar zijn in Nederland. De extraterritoriale werking daarvan wordt echter alleen beschreven in hoofdstuk II. Een ander voorbeeld betreft het benoemen van de begrippen kwantitatieve en kwalitatieve materialiteit in hoofdstuk 8.1 (zonder verwijzing naar hoofdstuk 4). Het zou logischer zijn om dit ofwel op één plek in het document op te nemen of om ook hier te werken met verwijzingen;
- wanneer een hyperlink wordt gebruikt om naar een ander deel van de Handreiking te navigeren, dan is het niet gemakkelijk om weer terug te gaan naar de eerdere pagina. Wellicht kan het aanbrenge van bladwijzers hierin een oplossing bieden;
- wij vragen de aandacht voor de actualiteit van hyperlinks naar standaarden en wetgeving. Deze hyperlinks vragen om een continue onderhoud bij wijzigingen in standaarden of wetgeving.

2.8 Heeft u nog andere adviezen en/of opmerkingen met betrekking tot de handreiking?

Een handreiking heeft geen bindend karakter en bevat geen dwingende bepalingen. Toch bevat de Handreiking een aantal uitspraken, stellingen of interpretaties die als directief kunnen worden opgevat. Wij noemden al de formulering rondom ‘afgeleide transacties’ of faciliterende betalingen. Hierboven is ook genoemd dat het moet gaan om de identificatie en inschatting van mogelijke *materiële* corruptierisico’s. Tot slot is in de Handreiking enkele malen opgenomen dat alle vermoedens van corruptie moeten worden gemeld bij FIU Nederland. Echter, in het licht van de Wwft moet toch sprake zijn van samenhang met (het vermoeden van) witwassen (wat overigens bij corruptie waarschijnlijk vaak het geval zal zijn)? Dit kan in de handreiking duidelijker, dan wel genuanceerder worden toegelicht.



Tot slot hebben wij in de bijlage nog een aantal detailopmerkingen opgenomen.

Mocht u naar aanleiding van deze reactie nog vragen hebben, dan kunt u uiteraard contact met ons opnemen, via BVT@bdo.nl.

Met vriendelijke groet,

BDO Accountancy & Bedrijfsadvies
namens deze

w.g.

E.H.B. Schrijver RA
Voorzitter MT Accountancy & Bedrijfsadvies

BDO Audit & Assurance,
namens deze

w.g.

w.g.

P.M. Belfroid RA
Lid MT Audit & Assurance

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

Bijlage met detailopmerkingen:

- Blz 8: “Nederlandse wet is ook van toepassing op Nederlandse ondernemers die in het buitenland een partij omkopen.” : het is handig om hier een verwijzing op te nemen naar 10.2 (groepscontroles).
- Blz 26: De verwijzing naar de vernieuwde COSO fraud risk management guide is weinig pragmatisch. Effectief kan je een Engelstalige e-book bestellen voor \$79. Lijkt dan beter om onder andere te verwijzen naar NBA uiting inzake frauderisicobeheersing: aanbevelingen voor bestuurders en toezichthouders en de brochure: eerlijk zakendoen, zonder corruptie. Dit komt later wel terug (81) bij de verdieping.
- Blz 27 (par 2.2) en ook par 10.5 inzake faciliterende betalingen. In Nederland strafbaar, maar in hoeverre is hiervoor werking naar het buitenland? Betekent dit dat buitenlandse deelnemingen van een moeder in NL ook strafbaar zijn als zij dit in het buitenland doen?
- Blz 28: “Ook overpricing en kickbacks worden vaak buiten de boeken gehouden.” Klopt dat wel? Dit lijkt niet te matchen met de vervolgtekst op deze pagina over de ‘papieren werkelijkheid’ en facturen voor adviesdiensten (en daardoor ook moeilijk te ontdekken voor de accountant)
- Blz 29: “De accountant zal in de corruptierisicoanalyse daarom de specifieke bepalingen uit relevante buitenlandse corruptiewetgeving in overweging nemen.” Gemist wordt in welke situatie dit moet gebeuren. Bij significante componenten? Bij materiële omzet? Bij iedere vorm van omzet? Bij indicatie omkoping? En welke andere buitenlandse wet- en regelgeving moet de accountant dan wel of niet nagaan?
- Blz 29: Het geciteerde art 177: hier staat het woord ‘buitenlandse’ (ambtenaren of functionarissen), echter ons inziens klopt dat niet
- Blz 30: Hier voorbeelden opnemen t.a.v. het ‘enigszins in de watten leggen’ waarbij de grens van het betamelijke wordt toegelicht? Dit is namelijk heel subjectief. Een etentje (Mc Donalds versus een 3* restaurant)... Blijft lastig om een absolute grens aan te geven en dat is ook in de handreiking wel benoemd. Wellicht hier ook de koppeling reeds maken naar blz 82 waarbij benoemd is dat het OM geen verschil maakt tussen omkoping en faciliterende betalingen.
- Blz 34 (par 4.1); verwezen wordt naar Standaard 315 en 320. Dit zal moeten zijn 315 en 330.
- Blz 38, 4.2.2.1 “Zoals in paragraaf 4.2.1 is aangegeven moeten tekortkomingen in de interne beheersing - met name in de interne beheersingsomgeving, in het risico-inschattingsproces en in het proces voor monitoring - worden meegenomen in de inherente risico afweging.” Hier ontbreekt het woordje ‘niet’.
- Blz 39: wij missen in de opsomming dat entiteiten een compliance officer kunnen aanstellen en dat zij in hun contracten met leveranciers een Anti-bribery clause kunnen opnemen, alsook audit rights.
- Blz 52, in het schema op deze pagina, begrijpen wij de stap ‘evalueer afwijkingen uit controleverklaringen’ niet. Wij vermoeden dat dit ‘controlewerkzaamheden’ moet zijn
- Blz 58, 7.3.1: wellicht hieraan toevoegen dat als sprake is van een gebrek in de IB, dit - voor zover nog niet van toepassing- ook kan leiden tot een herziening van het fraude- of corruptierisico.
- Blz 60: Suggestie om het voorbeeld inzake commissies aan te vullen met passage uit de controleverklaring met aangepast oordeel.
- Blz 71, 9.4: de eerste zin (“De omgekochte ontvangt de steekpenningen meestal in privé.” komt nogal uit de lucht vallen

- Blz 76: er is tekst opgenomen inzake een accountantsorganisatie die een schikking trof in 2013. Hoewel de naam van de accountantsorganisatie netjes onvermeld blijft, leidt de link direct naar een bericht waaruit de naam wel blijkt.
- In de Handreiking staan nog diverse typo's:
 - Pagina 5: typo: valsheid in geschrifte
 - Pagina 9: typo: haakje sluiten ontbreekt na 'Bijlage A' ongeveer halverwege de linker kolom
 - Pagina 26: Het is cruciaal dat het management er alles aan doet om personen ervan te weerhouden om corruptie te plegen door de kans op ontdekking en sanctionering te vergroten.
 - Pagina 26: Het is daarnaast belangrijk dat het bestuur management deze analyse en beheersmaatregelen uitvoert op een manier die past bij de omstandigheden van de organisatie. → bestuur of management?
 - Pagina 36, in paragraaf 4.2.1: orruptiefactoren i.p.v. corruptiefactoren
 - Pagina 59: er staat een losse halve zin met puntjes: Hoe te communiceren als... Dit lijkt daar nog uit een kladversie te staan.