

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
Mercuriusplein 3
2132 HA HOOFDDORP

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

Rotterdam, 2 oktober 2023

Kenmerk: ReactieEY HR1137/BBI/HdH

Reactie op consultatiedocument Handreiking 1137, Corruptie, werkzaamheden van de accountant

Geachte heer/mevrouw,

Ernst & Young Accountants LLP heeft kennis genomen van het consultatiedocument 'Handreiking 1137, Corruptie, werkzaamheden van de accountant' van 15 augustus 2023. Graag maken wij gebruik van de gelegenheid hierop te reageren.

Wij onderschrijven het belang van het aanpassen van deze handreiking. Fraude, en meer specifiek corruptie, heeft vergaande negatieve invloed op de maatschappij en wij zijn als EY van mening dat de accountant een belangrijke rol heeft in het onderkennen en opvolgen van corruptierisico's.

Corruptie is, net als fraude, een breed begrip. Daarom is het goed dat in deze handreiking deze begrippen verder worden ingevuld. Wij zien in de praktijk dat er behoefte is aan uitleg van de begrippen fraude, corruptie en de mogelijke opvolging aan de hand van specifieke werkzaamheden. De voorliggende handreiking geeft daar op een goede wijze invulling aan.

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

- ▶ **Toepassing Standaard 240:** In de beroepsgroep bestaat, niet alleen in Nederland, verschil van inzicht over welke standaard primair van toepassing is op het risico van corruptie. Het is goed dat de NBA in deze handreiking een keuze heeft gemaakt om corruptie onder fraude te brengen en daarmee standaard 240 van toepassing te verklaren. Hierbij wordt in de handreiking ook onderkend dat niet elke corruptie ook fraude is zoals Standaard 240 die beschrijft. Wij bevelen de NBA de achterliggende vaktechnische overweging voor het van toepassen verklaren van Standaard 240 naast Standaard 250 adequaat te documenteren.
- ▶ **Handreiking 1137 en andere opdrachten:** De handreiking bevat ook handvatten voor accountants die andere opdrachten dan controles van jaarrekeningen uitvoeren en specifiek een hoofdstuk voor samenstellende accountants. Wij onderschrijven het belang van verdere uitleg voor andere diensten of voor accountants die niet als openbaar accountant actief zijn, maar gezien de complexiteit van het

onderwerp en de specifieke opvolging bevelen wij aan voor deze doelgroepen afzonderlijke uitingen uit te brengen. Dit kan ook op andere manieren dan een handreiking. Het uitbrengen van een handreiking is over het algemeen een langdurig proces en een handreiking is minder makkelijk aan te passen aan de hand van actuele ontwikkelingen.

- ▶ **Maatschappelijk belang en perspectief:** de relevantie van de werkzaamheden van de accountant wordt niet bepaald door wat wij als accountants graag willen, maar met name door de gebruikers van onze werkzaamheden. Wij zijn het daarom ook eens met insteek die gekozen is in deze handreiking om het onderwerp corruptie en de rol van de accountant daarbij te benaderen vanuit de verwachtingen van de maatschappij.
- ▶ **Fraude en corruptie:** De huidige handreiking is uitgewerkt vanuit het perspectief van corruptierisico's. Gezien het belang van het onderwerp fraude, de opvolging van frauderisico's en de verantwoordelijkheid van accountants, geven wij ter overweging een zelfde soort handreiking uit te brengen specifiek gericht op fraude en frauderisico's.
- ▶ **Schrijfstijl:** Fraude en corruptie zijn containerbegrippen en worden veelal snel gebruikt om een bepaalde situatie te duiden. Meestal liggen de feiten, voor zover bekend, genuanceerder en het is belangrijk om zorgvuldig met deze begrippen om te gaan. Door in deze handreiking een toegankelijke schrijfstijl te hanteren, worden de begrippen fraude en corruptie genuanceerder neergezet.
- ▶ **Internationale context:** zonder afbreuk te doen aan de handreiking en de relevantie voor de beroepsgroep, onderkennen we ook dat veel accountants opereren in een internationale omgeving. De interpretatie van Standaard 250 en Standaard 240 in relatie tot het corruptierisico kan tussen landen verschillen. Wij verzoeken daarom de NBA nadrukkelijk haar visie, zoals geformuleerd in deze handreiking, ook in internationale gremia te delen.
- ▶ **Accountant en de keten:** Wij onderschrijven volledig het belang van de rol van de accountant. Daarnaast willen we blijven benadrukken dat corruptierisico's en het voorkomen of ontdekken (en vervolgen) van corruptie een verantwoordelijkheid is voor alle partijen in de keten. Wij vragen de NBA nadrukkelijk het gesprek met alle partijen in de keten over hun rol en verantwoordelijkheid te blijven voeren.

Wij zullen hierna specifiek ingaan op de door u gestelde consultatievragen.

Consultatievragen

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

De vertaling van risicofactoren rond corruptie naar corruptierisico's is over het algemeen duidelijk en hanteerbaar. Wel adviseren wij in de uitwerking meer duidelijkheid of voorbeelden te geven voor situaties waarin er wel factoren worden onderkend, maar die uiteindelijk niet tot een corruptierisico leiden.

Wij adviseren in het voorbeeld dat is opgenomen op pagina 11/11 'mogelijke impact' toe te voegen en in de eerste kolom een onderscheid te maken tussen sec de factoren en daarnaast de afweging langs de fraudedriehoek. Het genoemde risico 'omkoping' lijkt ons te breed geformuleerd en zou veel meer specifiek moeten worden gemaakt.

We zien in de praktijk dat het niet altijd eenvoudig is scherp factoren en risico's te onderscheiden. Een goed voorbeeld kan daarbij helpen.

De zin 'Daarna onderzoekt de accountant of het interne-beheersingssysteem en de interne-beheersingsmaatregelen in opzet en implementatie adequaat zijn' op pagina 2/11 van dit hoofdstuk kan verwarrend zijn en suggereren dat de accountant als onderdeel van de risico-analyse reeds gedetailleerde werkzaamheden uitvoert met betrekking tot de opzet en implementatie van interne beheersing. We sluiten hier aan op de werkzaamheden die Standaard 315 (en Standaard 240) voorschrijven.

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 onderschrijven de uitwerking van het onderdeel materialiteit en daarmee het concept 'afgeleide transacties' als onderdeel van de risico-analyse. Wij merken op dat we niet veel situaties zien dat omzet wordt teruggevorderd na gebleken corruptie, wel het mogelijk wederrechtelijk verkregen voordeel. Dit zou kunnen worden toegevoegd. Dit doet niets af aan de boodschap dat voor corruptie niet alleen gekeken moet worden naar het mogelijk betaalde bedrag, maar ook naar door middel van corruptie verkregen omzet.

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

De handreiking geeft goede handvatten aan de accountant om de mogelijke impact op de controleverklaring te overwegen. Het schema op pagina 4/5 is behulpzaam, maar generiek en niet specifiek voor corruptierisico's. De doorvertaling van onderkende corruptierisico's, en vooral wanneer deze op basis van verkregen controle-informatie of door de cliënt door middel van haar eigen interne beheersing onvoldoende kunnen worden gemitigeerd, is niet duidelijk aan de hand van dit schema. De voorbeelden gaan daar wel op in. Wij geven ter overweging of het schema gehandhaafd moet blijven.

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

De inhoud en boodschap kan zeker ook worden gebruikt voor andere diensten dan controles van jaarrekeningen. Accountants kunnen de voorbeelden en voorgestelde werkzaamheden als basis gebruiken bij die andere diensten en deze specifiek maken.

Het afzonderlijke hoofdstuk voor samenstellingsopdrachten is nuttig voor de uitvoering van deze opdrachten. Door het schetsen van de context, het opnemen van concrete voorbeelden en het leggen van het verband tussen Standaard 4410, de VGBA en NV Noclar wordt het belang van het onderkennen van corruptierisico's en de mogelijke opvolgen bij samenstellingsopdrachten

verduidelijkt. Omdat er een specifieke handreiking voor samenstellingsopdrachten is, geven wij ter overweging die handreiking op dit onderwerp aan te passen (dan wel hoofdstuk 10 aan handreiking 1136 toe te voegen).

Zoals eerder in deze reactie aangegeven, vraagt de uitwerking en toepassing bij andere diensten of accountants die bij andere opdrachten dan controle of samenstellen betrokken zijn, nog wel extra aandacht en opvolging.

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

Wij vinden het toevoegen van verdiepende onderwerpen een goed ontwikkeling in deze handreiking. Voor een aantal onderwerpen, zoals wwft en meldplichten zijn andere NBA uitingen beschikbaar. Aanpassingen in die uitingen of nieuwe uitingen kunnen er toe leiden dat deze handreiking op dit punt gedateerd of inconsistent wordt. Wij geven ter overweging deze onderwerpen los bij te voegen bij deze handreiking, dan wel de inhoud van de handreiking continu te volgen op eventuele noodzakelijke aanpassingen.

6 Zijn de voorbeelden in de bijlage helder en illustratief?

Naar onze beoordeling zijn de voorbeelden helder en zijn ze ondersteunend aan de inhoud van de handreiking. Er zullen steeds weer nieuwe goede voorbeelden beschikbaar komen. Wij geven daarom in overweging om de voorbeelden beschikbaar te stellen los van de handreiking en deze continu aan te vullen.

In de tekst wordt regelmatig verwezen naar de voorbeelden. Niet altijd is duidelijk dat er verwezen wordt (zoals bij 'Namibië'). Door uiteindelijk daarop te klikken blijkt dit een voorbeeld te zijn. De zin zelf geeft die duidelijkheid niet.

In het algemeen zouden wij zeer terughoudend zijn met het noemen van namen van ondernemingen of vrij gedetailleerde informatie over personen. Wij begrijpen de keuzes die gemaakt zijn, maar onbedoeld kan er toch een suggestie over ondernemingen of personen worden gedaan die niet strookt met de feiten en omstandigheden en die ook niet bijdraagt aan het doel van deze handreiking.

7 Helpen bij het begrijpen en toepassen van de handreiking:

- a. de schrijfstijl?**
- b. de vernieuwde opmaak?**

Wij zijn positief over de vernieuwde opmaak en schrijfstijl. De opmaak maakt het mogelijk om dit relatief omvangrijke document toch snel te vinden wat de accountant zoekt.

De schrijfstijl is toegankelijk en daarmee maakt het de handreiking geschikt voor een brede doelgroep. De gekozen schrijfstijl maakt wel dat deze handreiking op onderdelen ook standpunten / visie van de NBA bevat, waardoor de handreiking breder is dan het alleen het geven van (technische) duiding van een controlestandaard.

De gekozen schrijfstijl leidt tot formuleringen als 'Aannemers kopen ambtenaren om, leveranciers smeren en fêteren inkopers'. Hoewel makkelijk geschreven, zijn dergelijke formuleringen niet nodig in een handreiking.

Wel willen wij benadrukken dat uiteindelijk de formulering zoals opgenomen in de Standaarden leidend is. Maar voor nadere uitleg is een toegankelijke manier van schrijven zeker behulpzaam.

Wij adviseren de handreiking nog een keer door te lezen op zeer lange zinnen, zoals in de eerste paragraaf van 'Accountant en corruptie'. Dat maakt de tekst soms minder toegankelijk.

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

Graag delen wij nog een aantal meer gedetailleerde adviezen en opmerkingen:

- ▶ In de handreiking worden veel begrippen en definities gehanteerd zonder deze specifiek te duiden of een definitie op te nemen. Wij adviseren een begrippenlijst of overzicht met definities op te nemen. Is het mogelijk een functionaliteit in te bouwen waardoor via het klikken op de begrippen steeds teruggegaan kan worden naar deze definities?
- ▶ In de handreiking worden de begrippen fraude en corruptie (in allerlei vormen) veelvuldig gebruikt. Soms naast elkaar en soms ook door elkaar. Wij adviseren de handreiking nog een keer integraal te reviewen op consistentie en daar waar nodig aan te passen of te verduidelijken. Daarnaast adviseren wij visueel te maken waar corruptie en fraude overlappen en waar niet, aansluitend op de uitwerking in deze handreiking. Immers niet alle vormen van corruptie worden uitgewerkt ook niet elke vorm van corruptie wordt gezien als relevant onder Standaard 240.
- ▶ Op pagina 3 van 'Il Over dit document' staat 'Daarom kunnen sommige zinsneden imperatiever lijken dan de Standaarden voorschrijven'. Dit wordt in de zin erna wel genuanceerd, maar een handreiking kan niet verdergaan dan de standaarden. Dus als er specifieke teksten zijn opgenomen die meer lijken voor te schrijven (of stilliger zijn) dan de standaarden, dient dat te worden aangepast.
- ▶ Hoofdstuk 3 De rol van de accountant: In de introductie zouden wij ook expliciet Standaard 250 noemen. In de uitwerking wordt deze Standaard namelijk wel behandeld.
- ▶ Hoofdstuk 3 De rol van de accountant: De Noclar-stappen voor een accountant zijn sterk gericht op accountants die Noclar constateren als onderdeel van hun dienstverlening. Het verdient aanbeveling ook uitleg, dat kan ook buiten deze handreiking, te geven voor accountants die Noclar (corruptie) constateren binnen hun organisatie.
- ▶ Hoofdstuk 4 De corruptierisicoanalyse: Wij onderschrijven het idee om de analyse van mogelijke corruptierisico's onderdeel te laten zijn van de frauderisico analyse. Het verdient aanbeveling hier (weer) duidelijk te maken welke vormen van corruptie in deze analyse overwogen kunnen worden (en welke niet). Het wel of niet meewegen in deze analyse van (aanwezigheid van) interne beheersing in de teksten niet geheel eensluidend. Wij adviseren deze teksten consistent te maken. Dit is overigens een vraagstuk dat breder speelt dan alleen bij corruptie en bij accountants nog wel eens vragen oproept.
- ▶ Hoofdstuk 5 Wat te doen als corruptierisico's zijn geïdentificeerd: Dit hoofdstuk bevat een uitgebreide opsomming van mogelijke werkzaamheden. Het zou accountants helpen als hier wordt toegevoegd wanneer en op basis van welke indicaties een accountant een aanwijzing (of zelfs een vermoeden) van fraude constateert. Dat zou een brug zijn naar het volgende hoofdstuk waar handvatten worden gegeven voor de situatie dat er aanwijzingen zijn.

Naast bovenstaande opmerkingen, hebben we nog een aantal suggesties voor typo's en kleine tekstaanpassingen. Deze zullen wij separaat delen.

Hoogachtend,
Ernst & Young Accountants LLP

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