

**PER E-MAIL**Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants  
(NBA)  
Mercuriusplein 3  
2132 HA Hoofddorp**Datum**

9 oktober 2023

**Kenmerk**

23013

**Behandeld door**

J.F. Kooij MSc. RA

**Betreft**

Reactie op consultatie 'NBA-handreiking 1137 - Corruptie, werkzaamheden van de accountant'

Geachte heer/mevrouw,

Graag maakt Baker Tilly gebruik van de gelegenheid om te reageren op het consultatiedocument 'NBA-handreiking 1137 - Corruptie, werkzaamheden van de accountant'. In de NBA-handreiking is opgenomen dat corruptierisico's tevens frauderisico's zijn. Formeel zijn fraude en corruptie twee verschillende begrippen (verzamelnamen). In het maatschappelijk verkeer wordt echter veelal geen onderscheid gemaakt tussen fraude en corruptie en wordt corruptie gezien als fraude. Ook het Openbaar Ministerie behandelt fraude en corruptie op dezelfde wijze. In de reactie hieronder worden de termen fraude en corruptie door elkaar gebruikt, waarbij voor fraude tevens corruptie kan worden gelezen.

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

In onze optiek is paragraaf 4.4.2 zelf voldoende helder. De samenhang met paragraaf 4.2 is echter minder duidelijk. Juist het onderscheid tussen het bepalen van inherente corruptierisicofactoren enerzijds en het vertalen hiervan naar corruptierisico's anderzijds en het gebruik van interne beheersing daarbij komt naar onze mening onvoldoende aan bod. Onze observaties hierbij zijn:

- a) In diverse alinea's in paragraaf 4.2. wordt gesproken over leemtes in de AO/IB die kunnen wijzen op een gelegenheid om corruptie te plegen. De vraag is echter op welke wijze met deze leemtes rekening gehouden moet/mag worden bij het risicoinschattingsproces. Dit wordt ons inziens onvoldoende duidelijk.
- b) Tevens wordt met enige regelmaat aangegeven dat de accountant interne beheersmaatregelen dient te identificeren. In paragraaf 4.2.2.3. wordt expliciet benadrukt dat de *werking* van het interne-beheerssysteem en interne beheersmaatregelen niet mag worden betrokken bij de inherente risico-inschatting. Wat is dan nog het doel van identificeren van interne beheersmaatregelen?

Wij achten het mogelijk om, onder voorwaarden, de interne beheersingsomgeving en interne beheersmaatregelen mee te nemen in de afweging of sprake is van een corruptierisico. Standaard 315 ziet toe op het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten of fraude (Standaard 315.6). In deze Standaard wordt onder andere verwezen naar Standaard 240 als het gaat om het identificeren van frauderisico's. Een belangrijk element in Standaard 315 is een risico op een afwijking van materieel belang. Dit wordt gevormd door de volgende twee componenten: inherent risico en interne beheersingsrisico (Standaard 200.13x).

In Standaard 240.26, waarin de link is opgenomen naar Standaard 315, is beschreven dat de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg zijn van fraude op het niveau van financiële overzichten en van beweringen met betrekking tot transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, dient te identificeren en in te schatten.

Voordat een frauderisico wordt geïdentificeerd is het belangrijk dat de accountant evalueert of de informatie die is verkregen uit andere uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden wijst op het bestaan van een of meer frauderisicofactoren. Hoewel frauderisicofactoren niet noodzakelijkerwijs wijzen op de aanwezigheid van frauderisico's, zijn ze vaak identificeerbaar in gevallen waarin fraude daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en zijn ze daarom een aanwijzing voor risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg zijn van fraude.

Voor het identificeren en inschatten van inherente risico's maakt de accountant gebruik van de geïdentificeerde inherente risicofactoren. Bij het identificeren van inherente (fraude/corruptie) risicofactoren mag geen gebruik worden gemaakt van aanwezige interne beheersing.

Om vervolgens van een inherente corruptierisicofactor naar een daadwerkelijk corruptierisico te komen mag in onze optiek wel rekening gehouden worden met de opzet, bestaan en werking van de interne beheersing, onder de voorwaarde dat deze werking ook is (of wordt) getoetst.

Ook in het consultatiedocument wordt bijvoorbeeld in paragraaf 4.4. geschreven dat de accountant een inherent risico inschat, mede op basis van de kans dat een afwijking zich voordoet. De vraag die hierbij op komt is op welke wijze deze kans dan moet worden bepaald als interne beheersingsmaatregelen niet mee mogen worden genomen. Paragraaf 4.4.6. van het consultatiedocument geeft bijvoorbeeld een aantal factoren weer, waaronder tweemaal een voorbeeld van het vier-ogenprincipe, waarbij af kan worden gevraagd in hoeverre dit dan geen interne beheersingsmaatregel is.

Frauderisicofactoren zijn factoren die van invloed kunnen zijn op de vraag of sprake is van een inherent risico. Het onderkennen van frauderisicofactoren hoeft echter niet altijd te leiden tot een frauderisico. Of door de aanwezigheid van frauderisicofactoren daadwerkelijk sprake is van een frauderisico hangt onder andere af van het volgende: bestaat bij de klant een doeltreffende interne beheersingsomgeving die de gelegenheid tot het plegen van fraude wegneemt (Standaard 240 A24).

Samenvattend concluderen wij dat interne beheersing, waaronder interne beheersingsmaatregelen, *niet* mag worden meegenomen bij het onderkennen van inherente risicofactoren (waaronder fraude-/corruptierisicofactoren), maar wel bij de inschatting of sprake is van een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van corruptie. Dit wordt ons inziens ook bevestigd door de diverse verwijzingen naar werkzaamheden ten aanzien van opzet en bestaan van beheersmaatregelen die de gelegenheid wegnemen in paragraaf 4.2 van het consultatiedocument. Daarnaast staat expliciet dat de werking van interne beheersmaatregelen niet meegenomen mag worden, hetgeen impliceert dat opzet en bestaan wel meegenomen mogen worden. Ook in paragraaf 8.2. wordt nogmaals beschreven dat het oordeel van de accountant mede afhangt van de interne beheersmaatregelen die het management heeft genomen. Meer duidelijkheid of duiding over dit aspect is dan ook in ieder geval gewenst omdat de huidige weergave niet lijkt te stroken met Standaard 315.

## **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)?**

Ons inziens is de uitleg rondom 'afgeleide transacties' behulpzaam. Wij achten dit echter behulpzaam ten behoeve van de risico inschatting door de accountant en niet zozeer in relatie tot het begrip materialiteit. De conclusie van deze paragraaf is dat de accountant mogelijk een separate, lagere, materialiteit dient te hanteren. Begrijpelijk is dat naast kwantitatieve aspecten ook kwalitatieve aspecten meewegen. De vraag

die wat ons betreft onbeantwoord blijft is waarom het nodig zou zijn om een lagere materialiteit te hanteren. Als dit al nodig is, dan is de vraag op welke wijze je dan, goed onderbouwd, kunt toelichten wat dan de lagere materialiteit in euro's zou moeten zijn met het oog op het object van onderzoek (financiële verantwoording). Het kiezen voor een lagere materialiteit wekt de indruk dat we actief op zoek moeten gaan naar fraude en corruptie terwijl we niet primair controleren dat de jaarrekening vrij is van fraude / corruptie maar dat er geen sprake is van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude / corruptie.

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

Voorbeeld 1 is ons inziens goed te volgen met een concrete duiding van het restrisico. Voorbeeld 2 is niet echt een voorbeeld; het is de situatie als het restrisico niet voldoende kan worden gemitigeerd. Tevens wordt niet gesproken over het niet willen toelichten in de jaarrekening dat andere vraagstukken met zich meebrengt. Voorbeeld 2 is daarmee niet behulpzaam.

Tevens doet het schema vermoeden dat de accountant kan vaststellen dat de onzekerheid van diepgaande invloed is. Aangezien het een onzekerheid betreft dient derhalve te worden gesproken over de situatie dat de onzekerheid 'mogelijk' van diepgaande invloed zou kunnen zijn.

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

Wij achten hoofdstuk 9 nuttig. De vraag is wel of dit dan beperkt moet blijven tot samenstelopdrachten of breder moet worden getrokken (zoals bijvoorbeeld beoordelingsopdrachten). Daarnaast verdienen de verantwoordelijkheden en de uit te voeren werkzaamheden inzake corruptie in de praktijk waarbij geen jaarrekeningcontroles worden uitgevoerd in onze optiek meer toelichting. De samenhang tussen Standaard 240/250 en Handreiking 1137 enerzijds en Standaard 4410 en 2400 anderzijds kan worden toegevoegd. Naar onze mening moeten de verantwoordelijkheden van de accountant voor corruptie bij opdrachten anders dan jaarrekeningcontroles verduidelijkt worden en kan meer guidance aan deze accountants gegeven worden hoe deze verantwoordelijkheden in te vullen.

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

Wij achten hoofdstuk 10 behulpzaam.

### **6. Zijn de voorbeelden in de bijlage helder en illustratief?**

Wij achten de voorbeelden in de bijlage helder en illustratief. Vooral de opgenomen hyperlinks naar diverse uitspraken van de tuchtrechter zijn zeer nuttig en bruikbaar.

### **7. Helpen bij het begrijpen en toepassen van de handreiking: de schrijfstijl en de vernieuwde opmaak?**

Wij ervaren de wijze waarop de handreiking vorm is gegeven als zeer prettig en komt de leesbaarheid van de handreiking ten goede.

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

Wij hebben nog de volgende (generieke) opmerkingen ten aanzien van de corruptierisicoanalyse (hoofdstuk 4):

- a) De begrippen inherente risicofactoren en risicofactoren (dus zonder de toevoeging inherent) worden door elkaar gebruikt. Wij adviseren u om consistent het begrip 'inherente risicofactoren' te hanteren.

- b) In paragraaf 4.2. wordt gesproken over het volgende: “Dat levert een beeld op van de inherente risico’s”. Wij adviseren u om hierbij te spreken over ‘mogelijke’ inherente risico’s omdat niet iedere inherente risicofactor per definitie leidt tot een inherent risico.
- c) In paragraaf 4.2. wordt gesproken over het volgende: “Bij een systeemgerichte controle toetst de accountant ook de effectieve werking van de interne-beheersmaatregelen”. Wij adviseren u om het woord ‘ook’ weg te halen want het uitvoeren van systeemgerichte werkzaamheden ziet toe op de effectieve werking van interne beheersmaatregelen conform Standaard 330. Het woord ‘ook’ lijkt te impliceren dat ook om andere redenen systeemgerichte werkzaamheden worden uitgevoerd, maar dit is niet het geval.
- d) In paragraaf 4.2.1. staat een typefout: orruptierisicofactoren dient corruptierisicofactoren te zijn.
- e) In paragraaf 4.2.1.1. wordt een aantal sectoren genoemd waarbij sprake is van een verhoogd risico. Wij vragen ons af of dit niet nader geduid moet/kan worden. Als voorbeeld wordt de transportsector genoemd. Zijn corruptierisico’s nu van toepassing op alle transportbedrijven in deze sector of bijvoorbeeld op specifieke bedrijven binnen deze sector, bijvoorbeeld bedrijven die zich toelagen op internationaal transport.
- f) In paragraaf 4.2.1.2. wordt gesproken over CPI en GCB. Het is nu nog niet duidelijk of de handreiking adviseert beide te gebruiken of dat één van de twee indexen een voorkeur geniet?
- g) Wij adviseren u om in (de titel van) paragraaf 4.3. concreet te spreken over ‘initiële’ cijferanalyses of ‘Cijferanalyses uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden’ omdat anders de verwarring kan ontstaan dat gesproken wordt over gegevensgerichte cijferanalyses.

Wij zijn graag bereid nadere toelichting te geven op onze reactie. Voor eventuele vragen naar aanleiding van deze brief vraag ik u contact op te nemen met de heer Jeroen Spiekker ([j.spiekker@bakertilly.nl](mailto:j.spiekker@bakertilly.nl))

Met vriendelijke groet,

Was getekend

J.H.J. Spiekker RA  
Partner Bureau Vaktechniek Accountants