

NBA

Antonio Vivaldistraat 2-8

1083 HP Amsterdam

Reactie per email naar [consultaties@nba.nl](mailto:consultaties@nba.nl)

Onderwerp: reactie op concept NBA praktijkhandreiking 1137 (Corruptie)

Noordwijk, 8 september 2023

Geachte NBA,

Dank voor de mogelijkheid om te reageren op de concept NBA praktijkhandreiking 1137 Corruptie, werkzaamheden van de accountant (hierna: “concept PH 1137”). Namens V&A accountants-adviseurs maak ik graag gebruik van de mogelijkheid om te reageren en bij deze ontvangt u onze reactie.

Het consultatiedocument bij concept PH 1137 bevat acht consultatievragen. Allereerst geef ik een inleiding met twee majeure kritiekpunten op concept PH 1137. Vervolgens behandel ik de acht consultatievragen.

### *Algemeen*

Ik heb twee majeure kritiekpunten op concept PH 1137:

1. Concept PH 1137 voldoet naar mijn opvatting niet aan c.q. deze is niet conform Standaarden 240 en 315.
2. De poortwachtersfunctie van de accountant wordt onevenredig breed ingevuld in concept PH 1137.

Beide kritiekpunten worden hierna toegelicht.

### *Concept PH 1137 is op onderdelen strijdig met Standaarden 240 en 315*

Aan de hand van voorbeelden (passages uit concept PH 1137) kom ik tot mijn opvatting dat concept PH 1137 op onderdelen strijdig is met Standaarden 240 en 315 (zie tabel 1, vanaf pagina 2).

Referentie	Passage in concept PH 1137	Reflectie V&A
Pag. 35 (§ 4.2)	<i>“In de risicoanalyse worden allereerst de risicofactoren in kaart gebracht die zijn verbonden aan de klant en zijn producten en diensten. Dat levert een beeld op van de inherente risico’s.”</i>	<p>Deze passage bevat twee ‘fouten’. Ten eerste wordt in concept PH 1137 geen goed onderscheid gemaakt tussen risicofactoren en (inherente) risico’s. En ten tweede wordt er geen onderscheid gemaakt tussen de identificatie en de inschatting van risico’s op een afwijking van materieel belang (RAMB). Deze fouten komen op meerdere punten in concept PH 1137 terug, waardoor hoofdstuk 4 grondig moet worden herschreven.</p> <p><u>Fout 1. IRF ≠ IR</u></p> <p>Het in kaart brengen van de risicofactoren levert nog geen beeld op van de inherente risico’s. In deze passage wordt geheel voorbij gegaan aan de evaluatie van de risicofactoren. Die evaluatie vindt plaats op basis van verkregen informatie en inzichten, waaronder over de implementatie van de interne beheersingsomgeving en daarin opgenomen interne beheersingsmaatregelen.</p> <p>Op basis van de evaluatie van de risicofactoren identificeert de accountant RAMB’s. Het kan ook zijn dat sommige risicofactoren niet resulteren in de identificatie van een RAMB.</p> <p><u>Fout 2. Identificatie ≠ Inschatting</u></p> <p>Pas nadat RAMB’s zijn geïdentificeerd komt de accountant toe aan de inschatting van die geïdentificeerde RAMB’s. Die inschatting wordt gedaan voor de twee componenten van een RAMB, te weten het inherente risico van de RAMB en het interne beheersingsrisico van de RAMB.</p>
Pag. 35-36 (§ 4.2)	<i>“Daarna onderzoekt de accountant of het interne-beheersingssysteem en de interne beheersingsmaatregelen in opzet en implementatie adequaat zijn. Als de</i>	Het onderzoek naar de implementatie van het interne beheersingssysteem en de interne beheersingsmaatregelen is onderdeel van de risico-inschattings-

Referentie	Passage in concept PH 1137	Reflectie V&A
	<p><i>accountant van plan is de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, dient deze het interne beheersingsrisico in te schatten. ”</i></p>	<p>werkzaamheden in de aanloop naar de identificatie van RAMB’s.</p> <p>Het inschatten van het interne beheersingsrisico heeft tot doel om in te schatten of een geïdentificeerd RAMB kwalificeert als significant risico (SR) of ‘slechts’ een RAMB is.</p> <p>Als de accountant vervolgens een corruptierisico identificeert, en een corruptierisico moet worden beschouwd als een frauderisico (FR), dan is de inschatting van het interne beheersingsrisico in feite minder van belang, omdat elk FR moet worden behandeld als een SR. Overigens wordt dit laatste (gelukkig) ook erkend in concept PH 1137 (pag. 36).</p>
<p>Pag. 36 (§ 4.2)</p>	<p><i>“In de praktijk voert de accountant, als er corruptierisico’s worden onderkend, ook gegevensgerichte werkzaamheden uit.”</i></p>	<p>“In de praktijk” kan worden verwijderd. De accountant is op grond van COS 330.21 verplicht gegevensgerichte werkzaamheden te doen indien corruptierisico’s worden beschouwd als frauderisico’s.</p>
<p>Pag. 40 (§ 4.2.2.3)</p>	<p><i>“Let op: De werking van het interne-beheersingssysteem en de interne-beheersingsmaatregelen wordt niet betrokken bij de inherente risico-inschatting. Er kunnen dus geen corruptierisico’s weggeschreven worden door de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te betrekken bij de risicoinschatting.”</i></p>	<p>Er wordt hier een stap overgeslagen, namelijk het identificeren van corruptierisico’s. Deze stap ligt voorafgaand aan het inschatten van de geïdentificeerde corruptierisico’s. Eenmaal geïdentificeerde corruptierisico’s mogen inderdaad bij het inschatten (van de inherent risico component) niet worden ‘weggeschreven’ op basis van de effectieve werking van interne beheersings-maatregelen. Maar bij het identificeren van corruptierisico’s mag de accountant wel degelijk rekening houden met diens observaties over het interne beheersingssysteem en de daarin opgenomen interne beheersings-maatregelen.</p>

Referentie	Passage in concept PH 1137	Reflectie V&A
		Overigens, zie in dit verband ook de reflectie eerder in deze tabel: de inschatting van het interne beheersingsrisico is in feite minder van belang, omdat elk FR moet worden behandeld als een SR.
Pag. 41 (§ 4.2.2)	<i>“Bij het evalueren van de factoren maakt de accountant een inschatting van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een (eventuele) afwijking. (Standaard 315.31)”</i>	<p>Nee, het evalueren van (risico)factoren heeft als doel om corruptierisico’s te identificeren of om te concluderen dat geen corruptierisico is te identificeren.</p> <p>Pas nadat een corruptierisico is geïdentificeerd, komt de accountant toe aan het inschatten van de geïdentificeerde corruptierisico’s. Als je daarbij de lijn van COS 315 toepast, dan maakt de accountant daarbij een inschatting van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een (eventuele) afwijking (i.e. de inschatting van een risico bestaat uit de gecombineerde inschatting van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte).</p>
Pag. 43 (§ 4.4.4)	<i>“De accountant maakt een inschatting van een inherent risico aan de hand van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking.”</i>	Los van wat hiervoor is geschreven over de noodzaak tot het maken van een inschatting van een corruptierisico (indien je dit risico kwalificeert als een FR), de tekst is niet zuiver: de accountant maakt een inschatting van de component inherent risico van een <u>geïdentificeerde</u> RAMB aan de hand van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking.
Pag. 43 (§ 4.4.4)	<i>“De accountant houdt bij het inschatten van inherente risico’s ook rekening met de relatieve effecten van inherente risicofactoren. Zo is het inherent risico hoger en kan dit als een significant risico worden beschouwd wanneer er sprake is van:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>transacties die administratief op meerdere aanvaardbare</i></li> </ul>	<p>Dit is de letterlijke tekst van COS 315.A122. Echter, wat wordt bedoeld met “de relatieve effecten” van inherente risicofactoren? COS 315 is op dit punt vaag.</p> <p>Verder merk ik op dat “transacties die administratief op meerdere aanvaardbare manieren zijn te verwerken” juist <u>niet</u> snel leiden tot een afwijking van materieel belang. Je moet</p>

Referentie	Passage in concept PH 1137	Reflectie V&A
	<p><i>manieren zijn te verwerken, dus met een subjectief gehalte;</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>hoge schattingsonzekerheid of complexe modellen;</i></li> <li>• <i>[...].”</i></li> </ul>	<p>uit alle mogelijke manieren een manier vinden die niet aanvaardbaar is, wil je een afwijking (van materieel belang) kunnen doen ontstaan.</p>
Pag. 43 (§ 4.4.5)	<p><i>“Risico’s op een afwijking van materieel belang kunnen een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten als geheel en op een groot aantal beweringen. De accountant moet daarmee rekening houden bij de inherente-risico-inschatting op het niveau van beweringen. Andere situaties die kunnen leiden tot risico’s van een materiële afwijking met diepgaande invloed zijn: [...].”</i></p>	<p>Je ziet hier hoe geen onderscheid wordt gemaakt tussen het identificeren van risico’s (“Andere situaties die kunnen leiden tot risico’s van een materiële afwijking met diepgaande invloed”) en het inschatten van (geïdentificeerde) risico’s (eerste deel van de passage).</p>
Pag. 43 (§ 4.4.5)	<p><i>“Andere situaties die kunnen leiden tot risico’s van een materiële afwijking met diepgaande invloed zijn: [...].”</i></p>	<p>Deze hele paragraaf is irrelevant. Het aspect van <u>diepgaande invloed</u> is pas relevant bij de evaluatie van niet gecorrigeerde afwijkingen en niet op te lossen onzekerheden.</p>
Pag. 44 (§ 4.4.6)	<p><i>“Na het identificeren en evalueren van de corruptierisicofactoren kan de accountant een inschatting maken van de geïdentificeerde risico’s.”</i></p>	<p>Ik zou iets duidelijker verwoorden dat na het identificeren en vervolgens evalueren van corruptierisicofactoren, de accountant risico’s (RAMB) identificeert. En daarna volgt de inschatting van de geïdentificeerde risico’s.</p> <p>Het voorbeeld laat overigens goed zien dat COS 315 niet goed is verwerkt. In de tabel worden de identificatie en evaluatie van risicofactoren en de identificatie en inschatting van RAMB’s door elkaar gehaald.</p> <p>Verder wordt in het voorbeeld in het geheel geen relatie gelegd met de mogelijke impact. Hoe leidt het geïdentificeerde risico tot een afwijking van materieel belang? Zonder die relatie te leggen, is het niet goed mogelijk een risico response (COS 330) op te stellen.</p>

Referentie	Passage in concept PH 1137	Reflectie V&A
Pag. 45 (§ 5.1)	<i>“Wanneer bij de corruptierisicoanalyse corruptierisico’s zijn geïdentificeerd, zet de accountant een volgende stap door onder meer de effectieve werking van het interne beheersingssysteem op dit punt te toetsen en door gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren.”</i>	De tekst doet suggereren dat de accountant altijd de effectieve werking van het interne beheersingssysteem moet toetsen. Dat is niet een vereiste op grond van COS 330.
Pag. 46-47 (§ 5.3.2)	<i>“Wanneer de accountant bij de gegevensgerichte werkzaamheden deelwaarnemingen doet of werkt met andere selecties moet deze de omvang voldoende onderbouwen in het controledossier (Standaard 530).”</i>	Standaard 530 ziet op de toepassing van steekproeven in de controle.  De ‘controle’ van een corruptierisico is niet gericht op het vaststellen van de getrouwheid van iets, maar op het identificeren van signalen of indicaties dat het corruptierisico zich heeft gemanifesteerd. Dat is qua doel en insteek heel anders dan waarvoor een steekproef wordt ingezet. Dat onderscheid wordt hier nu niet gemaakt, terwijl dat mijns inziens wel heel wezenlijk is voor de aard van corruptierisico’s in de controle en de response daarop.
Pag. 47 (§ 5.3.2)	<i>“Verder houdt de accountant er nadrukkelijk rekening mee dat contracten en omschrijvingen op facturen en andere documentatie niet overeenstemmen met de werkelijkheid.”</i>	Deze passage staat haaks op COS 240.14.
Pag. 52 (§ 6.1)	Figuur met verantwoordelijkheden	Deze figuur laat zien dat COS 315 conceptueel niet goed is verwerkt in deze PH 1137.  Wat verder opvalt, is dat het vinden van een indicatie voor corruptie in de figuur is gelinkt aan het evalueren van afwijkingen. Mijns inziens staat het vinden van een indicatie voor corruptie los van het evalueren van een afwijking, en vindt het stuiten op indicaties voor corruptie eerder in het controleproces plaats.

Referentie	Passage in concept PH 1137	Reflectie V&A
		De voorbeelden van gegevensgerichte werkzaamheden in hoofdstuk 5 zijn ook niet gericht op het evalueren van afwijkingen.
Pag. 53 (§ 6.2)	<i>“Dat kunnen bijvoorbeeld gespecialiseerde accountants of advocaten zijn. Hierbij gelden de bepalingen van Standaard 500.A35-A39.”</i>	A-paragrafen bevatten geen bepalingen, maar zijn toelichtingen op vereisten.

Tabel 1 – overzicht passages strijdig met Standaarden 240 en 315

In de huidige vorm is de mismatch met de Standaarden 240 en vooral 315 dermate groot, dat dit voor onnodige of onwenselijke onduidelijkheden zou zorgen in de praktijk. Er zijn aanpassingen nodig in de hoofdstuk 4 t/m 6.

### *Onevenredig brede invulling van de poortwachtersfunctie van de accountant*

De accountant heeft een poortwachtersfunctie; daarover geen misverstand. En corruptie moet zoveel mogelijk bestreden worden. Daar waar accountants daar een bijdrage aan kunnen leveren, moeten accountants daar niet voor weglopen.

De huidige wet- en regelgeving (Wwft, Wta, NV COS 240, 250 en 4410 en NV NOCLAR) bevatten diverse plichten voor accountants. In concept PH 1137 worden ook (tucht)rechtszaken aangehaald waarin de poortwachtersfunctie van de accountant wordt bevestigd (pag. 26 van concept PH 1137).

Een nadere lezenswaardige beschouwing van deze invulling van de poortwachtersfunctie is opgenomen in het artikel *‘Accountant als poortwachter - De rol van de accountant als poortwachter’* van Anton Dieleman (Tijdschrift voor Compliance - februari 2019). Naast dat Dieleman voornoemde wet- en regelgeving behandelt, legt Dieleman ook (en eerst) de link naar de VGBA en de preambule bij de VGBA: *“Die bepaalt, kernachtig, het volgende: ‘het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang’. Dat algemeen – of publiek – belang is in feite het belangrijkste kapstokartikel op basis waarvan de accountant als poortwachter fungeert.”*

Verder sluit ik aan bij de conclusie van Dieleman in zijn eerder aangehaalde artikel: *“Afsluitend merk ik nog op dat de rol van de accountant als poortwachter beslist niet alleen een meldplicht betreft. Juist niet zou ik zeggen. Die meldplicht fungeert als een ultimatum remedium. Veel belangrijker is de rol die de accountant – op grond van de fundamentele beginselen integriteit en vakbekwaamheid en zorgvuldigheid uit de VGBA – vervult om in zijn dagelijkse werkzaamheden tot uiting te brengen dat wet- en regelgeving voor hem cruciaal is. En tevens dat hij handelt in het algemeen belang – en dus als*

*poortwachter. Dat betekent dat hij door de kwaliteit van zijn werkzaamheden de belangrijkste poortwachtersrol vervult. Want die rol vervult hij altijd (primair) in het publiek belang.”*

Mijn interpretatie van voornoemde wet- en regelgeving is dat de poortwachtersfunctie van de accountant ziet op (a) aan de hand van wet- en regelgeving te komen tot een gedegen risicoanalyse en daarop de juiste werkzaamheden te plannen en uitvoeren en (b) te acteren wanneer de accountant in het kader van diens werkzaamheden (opdracht) op indicaties van corruptie en/of witwassen stuit.

De aangehaalde (tucht)rechtszaken zien ook op casussen waarbij de accountant wel indicaties van corruptie en/of witwassen had (c.q. uit zijn observaties die indicaties redelijkerwijs kon en had moeten afleiden) en daar vervolgens niet op heeft geacteerd (geen nader onderzoek en/of geen externe meldingen gedaan). Ergo, de aangehaalde (tucht)rechtszaken bevestigen een deel van mijn interpretatie van voornoemde wet- en regelgeving.

Mijn afdronk van concept PH 1137 is dat volgens deze concept PH 1137 de accountant in het kader van diens werkzaamheden en als invulling van de poortwachtersfunctie een actieve opsporingsplicht inzake corruptie wordt toebedeeld. Dat is mijns inziens een te brede invulling van de poortwachtersfunctie. In bijvoorbeeld een controleopdracht is de doelstelling van de accountant een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten [...] (COS 200.11a). De accountant gaat primair op zoek naar afwijkingen. Die afwijkingen kunnen zijn ontstaan door corruptie. Maar dat is een andere insteek dan dat de accountant op zoek moet gaan naar (gevallen van) corruptie. Dit laat onverlet dat de accountant tot een gedegen risicoanalyse moet komen, waarbij corruptierisicofactoren een goed hulpmiddel zijn.

Ik verwijs tot slot naar een verkennend onderzoek van de AFM waarover zij op 20 mei 2021 heeft gerapporteerd. Mijn invulling van de poortwachtersfunctie is geheel in lijn met wat de AFM in haar rapportage schrijft over de poortwachtersfunctie (zie hoofdstuk 2 van de AFM rapport ‘Verkenning naar de beheersing en monitoring van corruptierisico’s door accountantsorganisaties - Uitkomsten van verkennend themaonderzoek corruptierisico’s en data-analyse’)<sup>1</sup>.

Resumerend, de toepassing van Standaarden 240 en 250, maar ook de Wwft en NV NOCLAR vereisen **geen** actieve opsporingsplicht als invulling van de poortwachtersfunctie. Noch de wetgever noch toezichthouder AFM beogen dat. Dat vertrekpunt mag in concept PH 1137 nadrukkelijker naar voren komen. Dit geldt ook voor relatie tussen het onderwerp corruptie en de doelstelling van de opdracht die de accountant vervult.

Ik ga nu over tot beantwoording van de acht consultatievragen.

---

<sup>1</sup> <https://www.afm.nl/nl-nl/sector/actueel/2021/mei/verkenning-beheersing-corruptierisicos-accountantsorganisaties>



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

Nee, omdat Standaard 315 over de risicoanalyse niet goed is toegepast in concept PH 1137. Zie hiervoor tabel 1 (vanaf pagina 2 in dit memo).

Verder valt mij de volgende passage op (Pag. 41, § 4.2.2) *“Er is sprake van een corruptierisico als het waarschijnlijk is dat een afwijking van materieel belang voorkomt.”* Hoewel deze passage logisch overkomt, is het in de praktijk (zeer) lastig een inschatting te maken of er (a) sprake kan zijn van een afwijking in de jaarrekening en (b) of die afwijking vervolgens van materieel belang is. Nadere guidance daarbij is wenselijk.

Tot slot merk ik op dat in hoofdstuk 4 wordt onder meer ingegaan op het feit dat corruptie ook kan voortkomen uit geografische kenmerken van een cliënt. *“Nederlandse bedrijven kunnen - al dan niet via buitenlandse moeder of groepsmaatschappijen - te maken krijgen met corruptierisico's door zaken te doen met bedrijven in meer corruptiegevoelige landen”* (pag. 38 in concept PH 1137). Elders wordt de link gelegd met de CPI score. De indruk wordt gewekt dat als een cliënt een transactie met een partij in een land met een slechte (lage) CPI score, dat sprake is van een corruptierisico, die de accountant moet verwerken in het controleplan. Verder wordt een corruptierisico beschouwd als een frauderisico, en een frauderisico moet worden behandeld als een significant risico. Ik mis hierin een belangrijke tussenstap. De CPI score van een land is een totaalprofiel van dat betreffende land. Het wil niet zeggen dat een onderneming (cliënt van de accountant) te maken krijgt met een corruptierisico indien de onderneming een transactie doet met een partij in een dergelijk land. Het hangt af van (a) of er specifieke redenen of onderdelen zijn waarom een land laag scoort op de CPI en (b) wat voor soort transactie en met wie de Nederlandse cliënt doet. Deze analyse mist als tussenstap en kan er toe leiden dat er juist wel of juist niet een corruptierisico wordt geïdentificeerd. De (corruptie)risicoanalyse blijft maatwerk.

***Consultatievraag 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)?***

In concept PH 1137 is de volgende toelichting gegeven bij ‘afgeleide transacties’ (pag. 42): *“In afgeleide transactiestromen, balansposities en toelichtingen worden de gevolgen van de corruptie weerspiegeld.”* De uitleg is op zich behulpzaam, maar ik deel de visie die hier achter schuilt niet.

Als we een controleopdracht als uitgangspunt nemen, dan gaat het erom of als gevolg van corruptie een afwijking van materieel belang in de jaarrekening is ontstaan. Concept PH 1137 maakt mijns inziens niet duidelijk wat of waarom sprake is van aan afwijking van materieel belang in ‘afgeleide transactiestromen’ (of afgeleide posten). Laat ik het gegeven voorbeeld ‘Te hoge commissie’ nader beschouwen:

1. Uit het voorbeeld blijkt niet dat zonder de te hoge commissie de opdracht niet was verkregen. Dat kun je als accountant vrijwel nooit vaststellen, helemaal niet ten tijde van de opdracht (wellicht dat dit een paar jaar later wel blijkt).
2. Stel dat kan worden bewezen dat aan bouwbedrijf X de opdracht is gegund vanwege de gepleegde corruptie. Is dan de jaarrekening van concurrent Y ook fout? Zonder corruptie had bouwbedrijf Y de opdracht (op eerlijke wijze) verkregen en haar omzet is nu € 100 miljoen lager. Het lijkt mij lastig om te stellen dat de omzet van bouwbedrijf X wel materieel onjuist is, maar die van bouwbedrijf Y dan niet.
3. Stel dat bouwbedrijf X in jaar t de corruptie pleegt en de accountant heeft dit niet gezien. De opdracht wordt uitgevoerd in jaar t+1. In jaar t+2 blijkt dat er een ambtenaar is omgekocht en in jaar t+3 wordt bouwbedrijf X hiervoor veroordeeld. Vanaf welk jaar is achteraf gezien de jaarrekening materieel fout in het gegeven voorbeeld?
4. Als de verwachte omzet van € 800 miljoen niet was gehaald, dan kan het zijn dat een gebruiker mogelijk een andere beslissing had genomen. Maar dat is (a) speculatief en (b) zelfs als de gebruiker bevestigt anders een ander besluit te hebben genomen, dan is dit nog geen bewijs of onderbouwing dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat. De omzet is namelijk wel gerealiseerd (en verantwoord).

Het komt op mij over als dat het begrip ‘afgeleide transacties’ een rechtvaardiging is om corruptierisico’s te kunnen promoveren tot risico’s op een afwijking van materieel belang. Wellicht is dit maatschappelijk gezien wenselijk, maar accountants toetsen een jaarrekening aan verslaggevingseisen en niet aan maatschappelijke wensen.

In het voorbeeld staat overigens buiten kijf dat de accountant in kwestie de te veel betaalde commissie moet onderzoeken en de uitkomsten moet vertalen in de vraag of een externe melding moet worden gemaakt. Ook zal de accountant de integriteit van het management opnieuw moeten beoordelen.

Tot slot deel ik de opvatting in het gegeven voorbeeld dat corruptie verstrekkende gevolgen kan hebben voor de betreffende onderneming. Maar de accountant moet te allen tijde diens opdracht en bijbehorende doelstelling in het oog houden. Speculeren over de eventuele gevolgen van een geconstateerd geval van corruptie, het tijdsplan waarin die effecten materialiseren, en de mate waarin die effecten exclusief zijn toe te schrijven aan de gepleegde corruptie is een wankele basis om daarop te concluderen dat de jaarrekening in materiële zin niet voldoet aan de verslaggevingseisen.

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

Nee.

De accountant evalueert de algehele controleaanpak op basis van de gevonden afwijkingen (en onzekerheden). Daarnaast evalueert de accountant de niet-gecorrigeerde afwijkingen en niet-opgeloste onzekerheden. De eerste evaluatie is gericht op het vaststellen of de controleaanpak voldoende was; de tweede evaluatie is gericht op de vraag of de strekking van de controleverklaring moet worden aangepast.

De accountant evalueert geen (corruptie)risico's. De accountant evalueert of de uitgevoerde werkzaamheden goed zijn uitgevoerd (aard, omvang/diepgang en timing) en of met die werkzaamheden voldoende is ingespeeld op de geïdentificeerde en ingeschatte risico's.

In voorbeeld 1 wordt niet uiteengezet hoe groot het restrisico is. Daar valt of staat alles mee. Iedere controle eindigt met restrisico's omdat een controle geen 100% zekerheid oplevert. Indien corruptie niet kan worden uitgesloten (spoiler alert: dat kan het nooit), betekent voorbeeld 1 dat alle jaarrekeningen voortaan een toelichting moeten bevatten dat er een restrisico op corruptie resteert.

In voorbeeld 2 is de toets uiteindelijk of de accountant "zich kan verenigen met dit standpunt van het management". Dat vind ik een ongelukkige woordkeuze. Niet-gecorrigeerde afwijkingen en niet-opgeloste onzekerheden moeten worden geëvalueerd. Daarbij speelt het materialiteitsbegrip een rol. Voorbeeld 2 is in essentie niet anders dan de situatie waarin het management uitgaat van de continuïteitsveronderstelling en de accountant daar twijfels over heeft.

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

Mijn invulling van de poortwachtersfunctie van de accountant (zie eerder in deze reactie) is ook van toepassing op de uitvoering van een samenstellingsopdracht. Van belang is dat de koppeling wordt gelegd naar de aard van de opdracht (werkzaamheden) en of de betrokken accountant daarbij voldoende invulling heeft gegeven aan diens inspanningsverplichting. Die inspanningsverplichting zoals die is vereist in Standaard 4410 sluit geheel aan bij mijn visie over de invulling van de poortwachtersfunctie; zie hiervoor COS 4410.32.

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

Hier heb ik vooralsnog geen reactie op.

***Consultatievraag 6 – Zijn de voorbeelden in de bijlage helder en illustratief?***

Nee. Ik verwijs hiervoor naar mijn reactie op de vragen 2 en 3. Voorbeeldteksten zijn in de basis altijd behulpzaam, mits de voorbeelden aansluiten op de praktijk en mits in de voorbeelden voldoende facetten uit de praktijk worden verwerkt. Dit is naar mijn mening in concept PH 1137 niet het geval; de voorbeelden behoeven verdieping en verfijning.

***Consultatievraag 7 – Helpen bij het begrijpen en toepassen van de handreiking: (a) de schrijfstijl; en (b) de vernieuwde opmaak)?***

De schrijfstijl vind ik goed. De vernieuwde opmaak vind ik een verrijking en heel goed.

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

Het moge duidelijk zijn dat ik concept PH 1137 in haar huidige vorm ondermaats vind en niet geschikt voor publicatie. Ik juich een nadere verkenning van de invulling van de poortwachtersfunctie en van het fenomeen kwalitatieve materialiteit toe.

Mochten er vragen zijn over deze reactie. Ondanks mijn negatieve reactie op concept PH 1137 ben en blijf ik bereid mee te denken.

Namens V&A accountants-adviseurs,  
met vriendelijke groet,

Drs. A.S. (Albert) Bosch RA