

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisaties van Accountants  
Mercuriusplein 3  
2132 HA Hoofddorp

Per e-mail: [consultaties@nba.nl](mailto:consultaties@nba.nl)

2023/ 22122/JF  
Rotterdam, 11 oktober 2023

Betreft: Reactie Consultatiedocument Handreiking Corruptie: werkzaamheden van de accountant

Geachte heer/mevrouw,

Hierbij ontvangt u onze reactie op het consultatiedocument "Handreiking Corruptie: werkzaamheden van de accountant". Wij hebben met interesse kennisgenomen van de vernieuwde handreiking. Graag maak ik namens Mazars N.V. gebruik van de gelegenheid hierop te reageren.

Ten eerste wil ik de projectgroep complimenteren voor de opzet van de handreiking nieuwe stijl. Deze is een stuk leesbaarder en toegankelijker geworden. In een eerder stadium heb ik vanuit mijn rol als lid van de Werkgroep Fraude uitgebreid commentaar mogen geven. Ik houd het daarom bij de beantwoording van de consultatievragen.

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

Nee, deze is nog niet voldoende duidelijk. Een corruptierisicofactor *kan* wijzen op het bestaan van een corruptierisico. De accountant dient in lijn met NV COS 240.25 te evalueren of geïdentificeerde corruptierisicofactoren een aanwijzing zijn voor corruptierisico's.

In de handreiking wordt nog te veel de nadruk gelegd op het landen- en sectorrisico. Eigenlijk gaat het om een meer wezenlijke vraag: hoe zijn de activiteiten van de cliënt in die landen of sector vatbaar voor corruptie? Landenrisico en sectorrisico kan richtinggevend zijn, maar het enkele feit dat een onderneming actief is in een land dat een lage score heeft op de CPI of op enige wijze goederen of diensten levert aan een hoog risico sector betekent nog niet dat er direct sprake is van een (materieel) corruptierisico.

De verschillende klantspecifieke risicofactoren komen nu terloops aan bod. Meer uitleg en nadruk mag worden gelegd op het transactional risk, business opportunity risk, business partnership risk en legal & regulatory risk. Zie hiervoor de brochure Diagnosing Bribery Risk van Transparency International uit 2013. Voor de handreiking is het noodzakelijk dat deze termen goed uitgelegd worden.

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)?

Ja, deze is voldoende duidelijk. Toevoeging is wel dat de accountant aandacht niet alleen aandacht dient te hebben voor de omvang van de directe transactie, maar ook voor risico's die om deze transactie kleven (de zogenoemde transactional risk, business opportunity risk en als er derde partijen betrokken zijn bij de directe transactie ook business partnership risk)

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

Ja. Alleen zou het ook nuttig en passend zijn om een voorbeeld op te nemen in de situatie dat de cliënt slachtoffer is geworden van een kick back constructie.

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

Ja. In de inleiding mag nog wel expliciet benoemd worden dat de handreiking ook primair geldt voor accountants die beoordelingsopdrachten uitvoeren.

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

Ja, zeer zeker.

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

Ja.

7. Helpen bij het begrijpen en toepassen van de handreiking:

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

Ja, zeer zeker.

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

Ja:

- In de uitleg over corruptie toevoegen dat bij corruptie in de regel altijd drie partijen betrokken zijn: de omkoper, omgekochte en een benadeelde en het verschil met fraude waarbij ten minste twee partijen betrokken zijn: de plegger en een benadeelde.

- Nadere toelichting dat synoniemen voor omkoping steekpenningen en smeergeld zijn en uitleg van de herkomst van deze begrippen.
- Axiomatisch voorbehoud opnemen ten aanzien van omkoping die buiten de boekhouding plaatsvindt. De accountant kan deze hooguit detecteren op basis van (indirecte) signalen, zoals bijvoorbeeld een afwijkende marge, regelmatige toewijzing van een opdracht naar dezelfde partij etc.
- Verscherpen verwachtingen van het maatschappelijk verkeer met betrekking tot kick backs' en faciliterende betalingen. Dit betreft in de regel kleine, niet materiële bedragen die vaak buiten de administratie plaatsvinden en waarbij de gecontroleerde entiteit een benadeelde partij is. Als het ware is hier sprake van een samenloop van corruptie en oneigenlijke toe-eigening van activa. De verantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van oneigenlijke toe-eigening van activa strekt zich m.i. tot het identificeren van tekortkomingen in de interne beheersing van dit type fraude. Tekortkoming in de AO/IB biedt gelegenheid en dit is een frauderisicofactor. Afhankelijk van de waarschijnlijkheid en mogelijke omvang *kan* oneigenlijke toe-eigening van activa een materieel frauderisico voor de jaarrekening vormen. Echter, dit zal in de praktijk zich alleen voordoen op basis van het mogelijke cumulatieve effect.
- 'Overpricing' vervangen door 'overbilling'. Factuur kan verhoogd worden door of een te hoge prijs te berekenen, of een te hoge hoeveelheid in rekening te brengen.
- Bij de CPI vermelden dat de score het meest relevant is. De ranking geeft alleen de positie aan ten opzichte van andere landen en is daarom minder relevant voor de risico-analyse.
- Sommige sectoren hebben een verhoogd risico vanwege het gebruik van meerdere business partners, stakeholders, en/of complexe contracten of organisatiestructuren. Zie ook de uitgebreidere lijst staat van hoogerisicosectoren in de publicatie van International Chamber of Commerce (2015) Anti-corruption Third Party Due Diligence - A Guide for Small and Medium sized-Enterprises.
- In een bijlage mag een overzicht opgenomen worden van anti-bribery & corruptie wet- en regelgeving die van directe en indirecte invloed zijn voor de jaarrekening, zoals de Foreign Corrupt Practices Act (1977), UK Bribery Act, (Brazilian) Clean Companies Act en Sapin II en wat dit dan vervolgens betekent voor de cliënt en de accountant in het kader van NV NOCLAR of NV COS 250.
- Donaties en community investments opnemen in hoofdstuk 5.3.2 alsook mogelijke werkzaamheden voor de controle van deze kosten opnemen.

Met vriendelijke groet,

Mazars N.V.

w.g.

drs. J. Frietman RA CFE

Senior Manager Forensic Audit Support,

Professional Practice Accountancy