

Dit document maakt gebruik van bladwijzers.

CONCEPT NBA-handreiking 113X

Corruptierisico's: accountant, wat nu?

24 juli 2015

Consultatieperiode loopt tot en met 21 september 2015.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

CONCEPT NBA-handreiking 113x Corruptierisico's: accountant, wat nu?

NBA-handreiking 113x:	Corruptierisico's: accountant, wat nu?
Van toepassing op:	Accountants (openbaar, intern accountants en overheidsaccountants) die controleopdrachten op jaarrekeningen uitvoeren Deze handreiking is ook te gebruiken, waar nodig aangepast, door accountants die controleopdrachten op andere objecten, beoordelingsopdrachten, andere assurance-opdrachten, samenstellingsopdrachten of andere opdrachten uitvoeren.
Onderwerp:	Corruptie
Datum:	24 juli 2015
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.
Relevante regelgeving:	Anti-CorruptieVerdrag (OESO), Nederlands Wetboek van strafrecht, US Foreign Corrupt Practices Act (US FCPA) en UK Bribery Act
Consultatie:	NBA Handreiking 113x is thans nog in concept. De consultatietermijn loopt tot en met 21 september 2015

Corruptierisico's: accountant, wat nu?

Inhoudsopgave

1	Inleiding	4
1.1	Aanleiding, doelstelling en toepassingsgebied, leeswijzer	4
2	Normenkader	7
2.1	De verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving	7
2.2	Wetgeving Nederland	7
2.3	Foreign Corrupt Practices Act	9
2.4	UK Bribery Act 2010	9
2.5	Interne bedrijfscode	9
3	Risicoanalyse en alertheid op aanwijzingen voor corruptie	10
3.1	Activiteiten in landen met hoger corruptierisico	10
3.2	Activiteiten in sectoren met hoger corruptierisico	11
3.3	Aanwijzingen die kunnen duiden op een verhoogd risico van corruptie ('red flags')	11
4	Corruptierisico's en de jaarrekeningcontrole	14
4.1	Inleiding	14
4.2	Inzicht verkrijgen in corruptieregelgeving en opzet en bestaan van interne beheersing van de cliënt	14
4.3	Inzicht verkrijgen in de werking van het anti-corruptieprogramma	16
4.4	Controle-informatie verkrijgen op basis van gegevensgerichte controlewerkzaamheden	16
4.5	Schriftelijke bevestigingen opvragen	17
5	Overtreden van wet- en regelgeving	18
5.1	Inleiding	18
5.2	Werkzaamheden in verband met een aanwijzing van het overtreden van wet- en regelgeving	18
5.3	Verband tussen corruptie en Standaard 240 / artikel 26 Wta	19
6	Communicatie over bevindingen rondom (risico's op) corruptie	21
6.1	Algemeen	21
6.2	Risico's en aanbevelingen ten aanzien van de governance op het gebied van corruptie	21
6.3	Aanwijzingen van mogelijke overtredingen van wet- en regelgeving op het gebied van corruptie	21
6.4	Mogelijke consequenties voor de controleverklaring	22
6.5	Overige	22
7	Bijlagen	24
7.1	Bijlage 1: Voorbeelden van gegevensgerichte controlewerkzaamheden (zie hoofdstuk 4.4)	24
7.2	Bijlage 2: Voorbeeld van een casus samenloop corruptie en fraude (zie hoofdstuk 5.3)	25

1 Inleiding

1.1 Aanleiding, doelstelling en toepassingsgebied, leeswijzer

1.1.1 Aanleiding

Inspanningen om corruptie te bestrijden hebben onder meer geleid tot het wereldwijde Anti-CorruptieVerdrag (*'Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions'*). Dit verdrag is tot stand gekomen via de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO).¹ Het werkt sinds 2001 door in de Nederlandse wetgeving (onder andere [artikel 177](#) van het Wetboek van Strafrecht). Internationaal opererende Nederlandse ondernemingen hebben ook steeds meer te maken met (extraterritoriale) wetgevingen, zoals de Amerikaanse [US Foreign Corrupt Practices Act \(US FCPA\)](#) en de Britse [UK Bribery Act](#).

Bij corruptie gaat het om handelingen die verband houden met het doen van een gift of een belofte om de ander (onder meer een ambtenaar maar ook een privaatrechtelijke partij) te verleiden iets te doen of na te laten. Dit zijn beide ongeoorloofde handelingen. Bij zogenaamde 'facilitation payments' gaat het om betalingen van kleinere bedragen om geoorloofde handelingen te versnellen. Corruptie houdt vaak ook verband met vraagstukken op het gebied van belangenverstrengeling (vermenging van zakelijke en privébelangen).

De volgende vormen van corruptie komen in de praktijk vaak voor:

- Kick-back betalingen aan personen in privé;
- Verstrekken van goederen of diensten aan personen in privé. Bekende voorbeelden van goederen zijn dure horloges, sieraden en kunst. Vormen van diensten die worden aangeboden zijn onderhoudswerkzaamheden aan de privéwoning, reizen en 'client entertainment';
- Corruptie kan ook de vorm aannemen van het ter beschikking stellen van goederen, bijvoorbeeld het gebruik van een (vakantie) appartement of auto;
- Corruptie komt steeds vaker voor in de vorm van toezeggingen van toekomstige vergoedingen. Deze uitgestelde vergoedingen passen in het patroon van 'voor wat, hoort wat' en 'ik zorg nu voor jou, zorg jij later voor mij'.

Risico's op het gebied van corruptie kunnen ontstaan door keuzes die het management maakt ten aanzien van de bedrijfsvoering, zoals onder andere de keuzes van het zaken doen in landen waarvoor in zijn algemeenheid de perceptie op corruptierisico's hoger is. De verantwoordelijkheid om te voldoen aan wet- en regelgeving ligt primair bij het management en de met governance belaste personen. Daarbij hoort ook het voldoen aan wetgeving die corruptie tegengaat. In de regel zal het management richtlijnen uitvaardigen (bijvoorbeeld gedragscodes, contractvoorwaarden met agenten) om corruptie en mogelijk daaruit voortvloeiende strafrechtelijke vervolging en reputatieschade te voorkomen.

Het is de verantwoordelijkheid van de accountant risico's op het gebied van corruptie te evalueren en zijn controlewerkzaamheden daarop in te richten. Bij een jaarrekeningcontrole zal de accountant in de regel niet snel onverbloemde vastleggingen van bovenstaande vormen van corruptie in de administratie aantreffen. Aanwijzingen voor corruptie komen echter wel in de administratie voor. Deze aanwijzingen voor corruptie manifesteren zich vaak in transacties die de controlerend accountant tijdens zijn controlewerkzaamheden kan tegenkomen.

Deze aanwijzingen zijn bijvoorbeeld:

- Excessieve gastvrijheid en representatie;
- Uitgaven in verband met lobby-activiteiten en sponsoring, die niet adequaat zijn onderbouwd;
- Betalingen voor de inzet van 'tussenpersonen', waaronder agenten waarbij de commissiebetaling niet in verhouding staat tot de overeengekomen werkzaamheden;
- Een langdurige zakelijke relatie met een individuele (buitenlandse) ambtenaar;
- Kasbetalingen die niet adequaat zijn gedocumenteerd;
- Consultancy fees die niet adequaat zijn onderbouwd;
- Aanhouden van een 'zwarte kas'.

¹ In de preamble bij dit verdrag wordt expliciet overwogen dat omkoping een wijdverbreid fenomeen is dat het overheidsfunctioneren en de economische ontwikkelingen ondermijnt en dat desastreuus is voor de internationale concurrentie.

1.1.2 Doelstelling en toepassingsgebied

Deze handreiking biedt de accountant aanknopingspunten om risico's van corruptie te onderkennen in de risicoanalyse en planningsfase van de controle van de jaarrekening en om invulling te geven aan verdere daaruit voortvloeiende noodzakelijk geachte controlewerkzaamheden.

Deze handreiking is in eerste instantie geschreven voor accountants die controleopdrachten op jaarrekeningen uitvoeren. Deze handreiking is ook te gebruiken, waar nodig aangepast, door accountants die controleopdrachten op andere objecten, beoordelingsopdrachten, andere assurance-opdrachten samenstellingsopdrachten of andere opdrachten uitvoeren.

Samenstellingsopdrachten (mkb-praktijk)

Van de accountants met samenstellingsopdrachten wordt alleen actie verwacht wanneer er aanwijzingen zijn voor mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving.² Voor hen kan het nuttig zijn aandacht te besteden aan de inhoud van de hoofdstukken [1](#), [2](#) en [5](#) en, voor inzicht in corruptierisico's, [hoofdstuk 3](#). Uiteraard staat het hen vrij kennis te nemen van de inhoud van alle hoofdstukken van deze handreiking.

1.1.3 Leeswijzer

In deze handreiking wordt in [hoofdstuk 2](#) een overzicht van relevante wet- en regelgeving gegeven, mede in de internationale context. Ook wordt uitleg gegeven over het verschil tussen betalingen verband houdend met omkopen en betalingen inzake 'facilitation payments'.

In [hoofdstuk 3](#) wordt nader ingegaan op algemene risico's ten aanzien van corruptie, verband houdend met specifieke landen, activiteiten en transacties.

Corruptierisico's en de controle van de jaarrekening worden beschreven in [hoofdstuk 4](#).

Welke werkzaamheden verricht moeten worden bij een aanwijzing van corruptie, op basis van Standaarden [240](#) en [250](#), wordt beschreven in [hoofdstuk 5](#). In [hoofdstuk 5.3](#) wordt het mogelijke verband tussen corruptie en fraude nader toegelicht.

Ten slotte wordt in [hoofdstuk 6](#) nader ingegaan op de communicatie met de met governance belaste personen over bevindingen op het gebied van (risico's op) corruptie.

² Zie de huidige [Standaard 4410](#), paragraaf 16A, Leidraad 14, onder meer hoofdstuk 2.7, en [Standaard 4410H](#) geldend per 2016, onder meer de paragrafen 32, 33 en 35, en toelichtende paragrafen, onder meer A45 t/m A52.

Hoofdstuk	Onderwerp	Wet- en regelgeving
2.1	Kaders bij afwijking van materieel belang in opdrachtobject	Wta , Bta , WWFT ; Standaarden 250 en 240 , en 320
2.2.1	Definitie corruptie	Nederlands Wetboek van strafrecht over omkoping
2.2.2	Definitie facilitation payments	Anti-corruptieVerdrag (OESO), Nederlands Wetboek van strafrecht, OM-vervolgingsbeleid
2.3	Uitleg reikwijdte US FCPA	US Foreign Corrupt Practices Act
2.4	Uitleg reikwijdte UK Bribery Act	UK Bribery Act
4	Risicoanalyse, corruptierisico's en jaarrekeningcontrole	Standaarden 250 , 315 en 330
5.2	Werkzaamheden bij niet-naleven van wet- en regelgeving	Standaard 250
5.3	Verband tussen corruptie en fraude	Standaarden 250 en 240 / artikel 26 Wta
6	Communicatie met cliënt en via controleverklaring	Standaarden 260 , 265 , 700 t/m 720 , 250 , 240 / artikel 26 Wta , WWFT

2 Normenkader

In [hoofdstuk 2.1](#) komen (de verantwoordelijkheid van het management voor het naleven van) wet- en regelgeving en andere kaders rond corruptie aan de orde. Naast uitleg over de Nederlandse wetgeving in [hoofdstuk 2.2](#) vindt u in de hoofdstukken [2.3](#) en [2.4](#) uitleg over corruptiewetgeving in de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk. De korte behandeling van deze internationale wetgeving dient om het belang van deze handreiking te benadrukken. Het is niet beoogd een verhandeling over vergelijkend internationaal recht te bieden.

2.1 De verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving

Het is de verantwoordelijkheid van het management van de controlecliënt, onder toezicht van de met governance belaste personen, om ervoor te zorgen dat activiteiten in overeenstemming met de wet- en regelgeving worden uitgevoerd.

In [Standaard 250](#) staan vereisten die erop zijn gericht de accountant te helpen afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van niet-naleving van wet- en regelgeving te identificeren. In dit verband past [Standaard 250](#) opvolgen bij de fundamentele beginselen in de [Verordening gedrags- en beroepsregels accountants \(VGBA\)](#) na te leven, zie onder meer de artikelen 7 en 9 daarvan³. De accountant is evenwel niet verantwoordelijk voor het voorkómen van niet-naleving, en evenmin kan er van hem worden verwacht dat hij niet-naleving van alle wet- en regelgeving detecteert, naargelang de aard daarvan.

Niet-naleving van wet- en regelgeving, bijvoorbeeld door mee te werken aan corruptie, kan resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Bij corruptie kan dit leiden tot boetes en schadeclaims waarvoor tijdig in de jaarrekening een voorziening getroffen moet worden of adequate toelichtingen moeten worden opgenomen.⁴ Het identificeren van niet-naleving, ongeacht de materialiteit, kan andere aspecten van de controle beïnvloeden. Bijvoorbeeld het heroverwegen door de accountant van de integriteit van het management of van werknemers.

Bij corruptie is vaak sprake van een opzettelijke handeling waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding om een onrechtmatig of wederrechtelijk voordeel te verkrijgen. Als de accountant in de controle corruptie onderkent of vermoedt, is het aan hem te handelen overeenkomstig [Standaard 240](#), naast de doelstellingen van [Standaard 250](#).

Door de aard van corruptie kan op basis van kwalitatieve aspecten al snel sprake van materieel belang zijn, zelfs wanneer over de omvang nog niets of onvoldoende bekend is. In dit verband wordt verwezen naar de term (uitvoerings)materialiteit in onder meer paragrafen 2 en 9 (tweede volzin) van [Standaard 320](#). Om duidelijk te zijn wordt hier benadrukt dat ook weglating van toelichtingen, in dit kader over al dan niet-naleving van (corruptie)wet- en regelgeving, kan leiden tot een afwijking van materieel belang, met gevolg voor het 'getrouwe beeld' van de jaarrekening bij een getrouw-beeldstelsel als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Ook zal de accountant bij een aanwijzing of indien daadwerkelijk sprake is van corruptie evalueren of sprake is van een ongebruikelijke transactie zoals bedoeld in de [Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme \(WWFT\)](#). Veel van de signalen die kunnen duiden op een verhoogd risico van corruptie ('red flags') komen overeen met de 'red flags' die kunnen duiden op witwassen. Bij corruptie is dan ook veelal sprake van witwassen, witwassen is echter een breder begrip dan corruptie.

2.2 Wetgeving Nederland

2.2.1 Wat wordt onder corruptie verstaan?

Corruptie is niet alleen relevant in de relatie tussen de cliënt en overheidsdienaren (de zogenaamde 'ambtelijke corruptie'), maar ook in de private sector. Daar waar in deze handreiking gesproken wordt over 'corruptie' gaat het over vraagstukken op het gebied van omkoping en belangenverstremgeling.

³ Zie bijvoorbeeld de paragrafen 2.1 en 2.3, maar ook de andere passages van de VGBA zijn van toepassing.

⁴ Sinds januari 2015 geldt [artikel 23 lid 7 Sr](#) met een boetemaximum van 10% van de omzet uit het voorgaande boekjaar

Corruptie kan zich in zowel actieve als passieve vorm voordoen: medewerkers omkopen van een derde partij die producten levert of diensten verricht voor de entiteit (actief), of medewerkers die omgekocht worden door derden (passief).

In Nederland is het omkopen van ambtenaren en rechters strafbaar gesteld in de artikelen [177](#) en [178](#) van het Wetboek van Strafrecht: *het doen van een gift of belofte dan wel het verlenen of aanbieden van een dienst met het oogmerk om de andere te bewegen in zijn bediening iets te doen of na te laten*. Ook kan iedereen die afkomstig is uit het buitenland en een Nederlandse ambtenaar omkoopt, of iedere Nederlander die een buitenlandse ambtenaar omkoopt in Nederland worden vervolgd.

Het actief en passief omkopen van personen werkzaam in de private sector is strafbaar in de artikelen [328ter](#) en [328quater](#) van het Wetboek van Strafrecht. Deze strafbepalingen zien toe op elke vorm van niet-ambtelijke corruptie. Kenmerkend aan artikel [328ter](#) is dat de strafbaarheid van het omkopen (of omgekocht worden) afhangt van de vraag of de pleger of ontvanger de voordelen verzwijgt, in strijd met de goede trouw tegenover de werkgever of lastgever. Wordt tegenover laatstgenoemden open kaart gespeeld, dan is geen sprake van strafbaar handelen op basis van de artikelen [328ter](#) en [328quater](#). Wanneer echter in strijd met deze openheid wordt gehandeld, of wanneer door de aanbieder van de gelden wordt verwacht dat deze openheid niet wordt betracht, ontstaat strafbaarheid. Dit wijkt af van de strafbepaling bij ambtelijke corruptie.

De [artikelen 363](#) en [364](#) stellen de ambtenaren en rechters die zich hebben laten omkopen strafbaar: *het aannemen van een gift, belofte of dienst, wetende of redelijkerwijs vermoedende dat deze hem gedaan, verleend of aangeboden wordt teneinde hem te bewegen om, in zijn bediening iets te doen of na te laten*.

2.2.2 Wat wordt onder facilitation payments verstaan?

Internationaal wordt vaak onderscheid gemaakt tussen corruptiebetalingen en 'facilitation payments'. Onder het OESO-verdrag vallen 'facilitation payments' buiten de verplichting tot het strafbaar stellen van corruptie van buitenlandse ambtenaren. Corruptie gaat over betalingen of giften waarmee iemand wordt aangezet tot een ongeoorloofde handeling. Bij 'facilitation payments' gaat het om kleinere bedragen die iemand aanzetten een geoorloofde handeling versneld uit te voeren. De Nederlandse strafwet kent dit onderscheid niet. In Nederland vallen ook 'facilitation payments' onder de strafwet en zijn strikt genomen strafbaar. Voor deze bewuste overtreding van Nederlandse wet- en regelgeving geldt [Standaard 250](#), zie [hoofdstuk 5.2](#).

Het OM acht het niet opportuun een stringenter opsporings- en vervolgingsbeleid voor de aanpak van corruptie van *buitenlandse ambtenaren* te voeren dan waartoe het OESO-verdrag oproept. Dit betekent dat gedragingen die volgens het OESO-verdrag zijn aan te merken als 'facilitation payments' ten opzichte van *alleen buitenlandse ambtenaren* in Nederland niet worden vervolgd.⁵

Het OM heeft een aantal factoren benoemd die nadere invulling geven aan dit [vervolgingsbeleid](#)⁶, waarmee kan worden vastgesteld of er inderdaad sprake is van gedragingen die in termen van het OESO-verdrag zijn aan te merken als 'facilitation payments':

- Het gaat om handelen of nalaten waartoe de betrokken *buitenlandse ambtenaar* al verplicht was. De betaling mag op geen enkele wijze een concurrentieverstorend effect hebben;
- Het gaat om, in absolute of relatieve zin, kleine bedragen;
- Het gaat om betalingen aan lagere *buitenlandse ambtenaren*;
- De gift moet transparant in de administratie van de onderneming opgenomen worden⁷, en mag niet verheimelijkt worden; en
- Het initiatief tot de gift moet zijn uitgegaan van de *buitenlandse ambtenaar*.

⁵ Andere facilitation payments, bijvoorbeeld aan Nederlandse ambtenaren, kunnen wel in aanmerking komen voor vervolging.

⁶ Uit: 'Aanwijzing opsporing en vervolging buitenlandse corruptie, Facilitation payments': Bij het internationale bedrijfsleven mag er geen misverstand over bestaan dat het enkele inschakelen van een lokale agent / vertegenwoordiger / consultant, ook strafbaarheid kan opleveren. Het is een algemeen bekend feit dat dergelijke personen vaak worden gebruikt bij het betalen van steekpenningen in het buitenland. Van Nederlandse instellingen mag dan ook een kritische houding ten aanzien van de aard en omvang van de werkzaamheden van een dergelijk persoon worden verwacht. Bijvoorbeeld: er mag alleen worden afgegaan op adviezen van een persoon of instantie aan wie zodanig gezag valt toe te kennen dat in redelijkheid op de deugdelijkheid van dat advies mocht worden vertrouwd. In een mogelijk strafrechtelijk onderzoek zal nadrukkelijk aandacht worden besteed aan dit aspect voor de beoordeling van de strafbaarheid van een betaling ().

⁷ Het is niet nodig dat de gift transparant in de jaarrekening staat.

Bij *daadwerkelijke* facilitation payments in overeenstemming met *alle* bovenstaande voorwaarden hoeft geen sprake te zijn van fraude. De bespreking van fraudekenmerken komt aan de orde in [hoofdstuk 5.3](#).

Of facilitation payments strafbaar zijn in rechtsgebieden buiten Nederland hangt af van de lokale wet- en regelgeving. Uitgezonderd wat volgt in de hoofdstukken [2.3](#) en [2.4](#) blijft een internationale vergelijking van facilitation payments in rechtsgebieden buiten Nederland achterwege.

2.3 Foreign Corrupt Practices Act

Naast het Wetboek van Strafrecht kunnen ondernemingen te maken krijgen met de Amerikaanse [Foreign Corrupt Practices Act of 1977](#) (FCPA). De FCPA stelt het omkopen van buitenlandse (niet-Amerikaanse) overheidsfunctionarissen strafbaar. Daarnaast stelt deze wet eisen aan de interne beheersing en de administratief transparante verwerking van transacties. 'Facilitation payments' zijn niet strafbaar, mits wordt voldaan aan de stringente FCPA-voorwaarden.

De bepalingen van de FCPA gelden voor zowel Amerikaanse personen en bedrijven die overal in de wereld actief zijn, als voor niet-Amerikaanse personen en bedrijven met in de VS genoteerde effecten. Daarnaast kunnen de bepalingen gelden voor handelingen die plaatsvinden in of via Amerikaanse bank- of communicatiefaciliteiten waaronder e-mail, bijvoorbeeld wanneer twee niet-Amerikaanse bedrijven onderling een transactie uitvoeren via een Amerikaanse bank. Dit is de zogenaamde extraterritoriale werking.

2.4 UK Bribery Act 2010

Net als de FCPA heeft de UK [Bribery Act 2010](#) extraterritoriale werking. De bepalingen van de UK Bribery Act gelden niet alleen voor Britse ingezetenen, maar ook voor personen en ondernemingen afkomstig uit het buitenland, met zakelijke activiteiten in het Verenigd Koninkrijk. Anders dan de FCPA ziet de UK Bribery Act zowel op ambtelijke als op niet-ambtelijke corruptie. Daarbij zijn actieve en passieve corruptie strafbaar, net als in Nederland. In tegenstelling tot de FCPA zijn 'facilitation payments' onder de UK Bribery Act niet toegestaan.⁸ Voorts bevat deze Act bepalingen over de interne beheersing rondom het voorkomen van corruptie.

2.5 Interne bedrijfscode

Cliënten beschikken vaak over een eigen interne bedrijfscode op het gebied van anti-corruptie, naast voor hen geldende wet- en regelgeving. Een dergelijke bedrijfscode vormt voor de accountant een belangrijk normenkader bij de controle van de jaarrekening.

⁸ Dit kan conflicteren met het Nederlandse vervolgingsbeleid: facilitation payments bij een groepsmaatschappij in Nederland raken ook de Britse moedermaatschappij die de gegevens daarvan verwerkt in de geconsolideerde jaarrekening.

3 Risicoanalyse en alertheid op aanwijzingen voor corruptie

Van de accountant mag worden verwacht dat hij in staat is een verhoogd risico op corruptie in de dagelijkse praktijk te identificeren in zijn risicoanalyse, tijdens de planningsfase van de jaarrekeningcontrole. De mate waarin inherente risico's op corruptie zich voordoen, is onder meer afhankelijk van zowel het land waarin activiteiten plaatsvinden, als van de sector waarin de cliënt acteert. Ook kunnen bepaalde transacties die men gedurende de jaarrekeningcontrole tegenkomt, duiden op mogelijke aanwijzingen voor corruptie ('red flags').

Voor de accountant is het in essentie van belang om tijdens zijn risicoanalyse op de volgende vier factoren te letten:

- 1 de geografische plaats waar de activiteiten worden verricht. Activiteiten in de ene regio of op het ene continent geven een andere kans op corruptie dan dezelfde activiteiten in de andere regio of op het andere continent;
- 2 de cultuur van de sector / cliënt. Op welke manier worden binnen de sector of door de cliënt zaken gedaan? Wat is de heersende 'tone at the top' van de belangrijkste spelers in de markt? En is de sector recentelijk negatief in het nieuws geweest?;
- 3 de transparantie waarmee zaken worden gedaan (bijvoorbeeld de mate waarin aanbestedingstrajecten openbaar en controleerbaar plaatsvinden); en
- 4 de mogelijkheid om geldstromen te kunnen volgen van de bron tot de finale begunstigde.

3.1 Activiteiten in landen met hoger corruptierisico

Corruptie komt in sommige landen vaker voor dan in andere landen. De mate waarin corruptie voorkomt is enerzijds cultuurgebonden en anderzijds afhankelijk van de mate waarin relevante wet en regelgeving tegen corruptie aanwezig is en gehandhaafd wordt. Daarnaast veroorzaakt meer politieke instabiliteit ook meer corruptie.

Economieën van bepaalde landen in Afrika, Azië, Latijns-Amerika en het Midden-Oosten worden gekenmerkt door snelle ontwikkeling. Een snelle economische groei kan gepaard gaan met een toenemend risico op corruptie. Corruptie kan bijvoorbeeld voorkomen in contacten met lokale ambtenaren voor het verkrijgen van noodzakelijke vergunningen om activiteiten te starten, met douaneambtenaren om goederen te importeren en met ambtenaren betrokken bij het monetaire toezicht om gelden het land uit te krijgen. Vaak verdienen ambtenaren minder dan medewerkers in de private sector, waardoor zij sneller geneigd kunnen zijn steekpenningen aan te nemen om hun inkomen te vergroten.

Nederlandse bedrijven kunnen (al dan niet via buitenlandse groepsmaatschappijen) te maken krijgen met risico's op corruptie door zaken te doen met organisaties in meer corruptiegevoelige continenten/landen. Corruptierisico's die zich voordoen bij een buitenlandse groepsmaatschappij raken ook de Nederlandse moedermaatschappij die de gegevens daarvan verwerkt in de geconsolideerde jaarrekening.⁹

Er zijn meerdere informatiebronnen over de mate waarin corruptie in specifieke landen wordt waargenomen. Deze bronnen geven ook aanbevelingen en instrumenten om corruptie te voorkomen:

- 1 Transparency International publiceert jaarlijks de '[Corruption Perception Index](#)'.¹⁰ Deze index geeft de relatieve verhouding weer tussen landen voor de mate waarin corruptie van de publieke sector wordt waargenomen door zakenmensen en landenexperts. Hoe hoger in de index, hoe minder corruptie verhoudingsgewijs wordt waargenomen ten opzichte van andere landen.
- 2 Een andere index van Transparency International is de '[Global Corruption Barometer](#)'. Deze index is gebaseerd op een enquête onder 114.000 mensen wereldwijd naar hun waarnemingen van corruptie. Voor 107 landen kan de uitkomst van de enquête per land bekeken worden. Volgens het rapport '[Global Corruption Barometer 2013](#)'¹¹ heeft gemiddeld één op de vier geënquêteerden steekpenningen betaald aan overheidsorganen, waarbij politie, justitie en registratiediensten zoals het kadaster (of soortgelijke instituten) het vaakst worden genoemd.

⁹ Het Nederlandse OM heeft rechtsmacht bij een buitenlandse groepsmaatschappij wanneer een relatie valt te leggen met Nederland, bijvoorbeeld wanneer Nederlandse rechtssubjecten zijn vertegenwoordigd in het bestuur van de buitenlandse groepsmaatschappij of wanneer de buitenlandse groepsmaatschappij een bankrekening aanhoudt bij een Nederlandse bank.

¹⁰ <http://www.transparency.org/research/cpi/>

¹¹ <http://www.transparency.org/gcb2013>

- 3 Landenprofielen op het gebied van corruptie zijn ook te vinden op www.business-anti-corruption.com. Deze website biedt bovendien diverse hulpmiddelen voor het voorkomen van corruptie, zoals anti-corruptie compliance systemen, due diligence instrumenten en e-learnings.
- 4 De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) heeft een [richtlijn](#) opgesteld met aanbevelingen voor ondernemingen om corruptie te voorkomen en te bestrijden.¹² De accountant kan deze aanbevelingen als uitgangspunt nemen om met zijn klanten het gesprek over dit onderwerp aan te gaan.
- 5 De Financial Action Task Force (FATF) heeft een [document](#) 'Specific risk factors in laundering the proceeds of corruption' over dit onderwerp gepubliceerd.
- 6 De Nederlandse overheid heeft in samenwerking met VNO-NCW, MKB Nederland en International Chamber of Commerce Nederland een [brochure](#) opgesteld over eerlijk zaken doen zonder corruptie (in het buitenland).¹³ Deze brochure biedt diverse praktische tips voor de ondernemer in het buitenland om corruptie te voorkomen.
- 7 Tot slot van deze voorbeelden, maar zeker niet uitputtend: [brochure](#) 'Good practices bestrijden corruptie' van De Nederlandsche Bank.

3.2 Activiteiten in sectoren met hoger corruptierisico

Sectoren waarin corruptie (al dan niet in combinatie met aanbesteding) vaker dan in andere sectoren voorkomt, zijn bijvoorbeeld vastgoed, constructie / infrastructuur, (semi)overheid, de farmaceutische sector, defensie, scheepvaart, delving van en handel in grondstoffen, sport, de telecomsector, dienstverlening op het vlak van ontwikkelingshulp en de energiesector.

Deze sectoren worden gekenmerkt door transacties van relatief grote omvang die vaak met tussenkomst van derden tot stand komen. Bovendien kan de complexiteit van het product of het proces ervoor zorg dragen dat een transparante marktprijs ontbreekt waardoor de mogelijkheden voor betalingen van steekpenningen toenemen.

Organisaties die actief zijn in deze sectoren doen frequent zaken met ambtenaren, wat het risico op corruptie vergroot. De belangen voor de organisatie kunnen groot zijn; bijvoorbeeld overheidsopdrachten binnenhalen, samenwerken met lokale overheden of vergunningen verkrijgen.

Elke sector heeft zijn eigen kenmerken, waardoor sectorspecifieke vormen van corruptie kunnen voorkomen. Zo worden steekpenningen bij de delving van en handel in grondstoffen aangewend om bijvoorbeeld op illegale wijze vergunningen voor concessies te verkrijgen. En bij dienstverlening rondom ontwikkelingshulp worden donaties door corruptie niet aan hulpbehoevenden besteed.

Lokale organisaties die betrokken zijn bij de delving van en handel in grondstoffen en de energiesector zijn in veel landen in handen van de staat. Werknemers van deze organisaties worden in veel jurisdicties gezien als ambtenaar. Andere sectoren, waaronder constructie / infrastructuur en scheepvaart, hebben juist veel met ambtenaren te maken omdat zij voor hun werkzaamheden vergunningen nodig hebben, of omdat de overheid een belangrijke afnemer van hen is.

3.3 Aanwijzingen die kunnen duiden op een verhoogd risico van corruptie ('red flags')

3.3.1 Transacties van relatief grote omvang

De belangen bij het afsluiten van transacties met een grote omvang liggen in de regel anders dan de belangen bij het afsluiten van kleinere transacties: bij grote transacties wordt het risico op corruptie hoger ingeschat, omdat de belangen groter zijn.

Relatief grote transacties maken het betalen van steekpenningen eenvoudiger. Naarmate de verhouding tussen de omvang van steekpenningen en de omvang van de onderliggende transacties toeneemt, biedt dit meer mogelijkheden om de betaling van steekpenningen te verhullen.

¹² <http://www.oesorichtlijnen.nl/oeso-richtlijnen/c/corruptiebestrijding/documenten/publicatie/2014/12/8/oeso-richtlijnen-corruptiebestrijding>

¹³ <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/maatschappelijk-verantwoord-ondernemen/documenten-en-publicaties/brochures/2012/10/02/eerlijk-zakendoen-zonder-corruptie.html>

3.3.2 *Transacties met tussenkomst van derden*

Derden kunnen worden ingeschakeld voor de werving van nieuwe opdrachten, het regelen van benodigde vergunningen of bij de uitvoering van de operationele activiteiten. Vaak worden derden zoals agenten of tussenpersonen ingeschakeld bij (potentiële) transacties in het buitenland om op het juiste niveau zaken te kunnen doen. Ze beschikken over het netwerk om met 'de juiste personen' in contact te komen of kunnen de noodzakelijke randvoorwaarden (zoals vergunningen) scheppen om in het betreffende land zaken te kunnen doen. In de praktijk worden vaak termen zoals 'consultant' en 'adviesdiensten' gebruikt om deze werkzaamheden op facturen en in overeenkomsten te omschrijven. De controle op deze adviesdiensten kan in bepaalde gevallen moeilijk zijn.

3.3.3 *Transacties die tot stand zijn gekomen op basis van een succesfee*

De aanwezigheid van een succesfee kan de doorslaggevende reden zijn geweest dat een transactie tot stand is gekomen. De omvang van de succesfee hoeft geen verband te houden met de omvang van de uitgevoerde werkzaamheden om de transactie tot stand te brengen. De financiële prikkel kan voor de fee ontvangende partij aanleiding geven om met oneigenlijke middelen, zoals het betalen van steekpenningen, een transactie zeker te stellen. Veelal geschiedt de betaling van een succesfee aan een agent of tussenpersoon.

3.3.4 *Transacties waarbij de prestatie (goederen of dienst) moeilijk te waarderen is*

Goederen of diensten die moeilijk te waarderen zijn, zoals vastgoed, kunstvoorwerpen, projectontwikkeling, software etc, bieden de mogelijkheid om een opslag voor steekpenningen in de prijs te verdisconteren. Transparantie over prijsvorming, eventuele kostencalculatiemodellen en mogelijke prijsreferenties kunnen dit risico beperken.

3.3.5 *Transacties waarbij gebruik gemaakt wordt van persoonlijke netwerken*

Zodra belangen van medewerkers conflicteren met de belangen van de onderneming is er een verhoogd risico op corruptie. Zo neemt de kans op belangenverstremming toe zodra producten of diensten worden ingekocht bij ondernemingen of verkocht aan ondernemingen die gelieerd zijn aan medewerkers of aan persoonlijke relaties van medewerkers. Medewerkers kunnen bepaalde nevenfuncties uitoefenen waardoor zij in conflicterende situaties met hun huidige functie kunnen komen. De (schijn van) belangenverstremming doet zich voor als de activiteiten van de nevenfunctie verband kunnen houden of in het verlengde liggen van de activiteiten van de werkgever van de medewerker. Denk bijvoorbeeld aan een medewerker die tevens gemeenteraadslid is of actief lid is van een belangrijke lokale politieke partij, in een gemeente waarmee de werkgever een zakelijke relatie onderhoudt. Goedkeuring en registratie van nevenfuncties en -activiteiten helpt om risico's op het gebied van belangenverstremming tijdig te onderkennen.

3.3.6 *Transacties waarbij de besluitvorming in handen is van een beperkt aantal personen*

Doelstelling van corruptie is een oneigenlijke beïnvloeding van de besluitvorming over transacties. Corruptie in de vorm van steekpenningen is eenvoudiger te bewerkstelligen als bij de corruptiehandelingen minder mensen betrokken zijn. Met andere woorden: als bij de besluitvorming minder mensen betrokken zijn, hoeven ook minder mensen omgekocht te worden.

3.3.7 *Transacties waarbij gebruik gemaakt wordt van contant geld*

Corruptie op kleine schaal vindt vaak plaats door middel van contante betalingen. Het voordeel voor de ontvangende partij is dat de contante geldstroom geen sporen hoeft achter te laten in de eigen administratie. Transacties die contant worden afgerekend kunnen (deels) betrekking hebben op corruptie. Zo kunnen tijdens zakenreizen contante betalingen onder de noemer van 'reis- en verblijfkosten' gebruikt worden om ambtenaren of medewerkers van zakenrelaties te beïnvloeden. Aanwijzingen die kunnen duiden op corruptie met contant geld zijn zichtbaar bij transacties die gewoonlijk via banktransacties worden afgehandeld (bijvoorbeeld transportkosten of de aanschaf van productiemiddelen) en dus afwijken van het normale betalingsproces.

3.3.8 *Transacties waarvan de afwikkeling op ongebruikelijke of onverklaarbare wijze geschiedt*

Transacties waarbij betalingen plaatsvinden op bankrekeningen in andere landen dan de landen waarin leverancier en afnemer zijn gevestigd (bijvoorbeeld belastingparadijzen) kunnen duiden op corruptie. In dit verband kan ook gewezen worden op betalingen op bankrekeningen die niet overeenkomen met het contract, of overfacturatie zonder afdoende onderbouwing.

3.3.9 *Transacties zonder (zichtbare) tegenprestatie*

Sponsoring is een vorm van een transactie waarbij de kosten van de (zichtbare) tegenprestatie (bijvoorbeeld naamsvermelding) niet in verhouding staan tot het gesponsorde bedrag. Bij dergelijke transacties komt de vraag op welk belang (de medewerker van) de cliënt heeft bij sponsoring en of dit belang opweegt tegen de kosten daarvan. Als een overtuigend antwoord op deze vraag ontbreekt en/of ambtenaren, klanten of leveranciers zijn betrokken bij de gesponsorde organisatie, kan dit duiden op een risico op corruptie.

Corruptie kan op verschillende wijzen plaatsvinden en het is niet mogelijk alle risico's die er op kunnen duiden in deze praktijkhandreiking te vatten. Niettemin is het van belang dat de accountant bij zijn risicoanalyse alert is op genoemde aanwijzingen en/of risico's, op de met deze risico's verband houdende interne beheersing door de cliënt en dat hij daar waar nodig extra controlewerkzaamheden uitvoert.

4 Corruptierisico's en de jaarrekeningcontrole

4.1 Inleiding

De accountant moet bij de controle inzicht verwerven in de normen die de cliënt hanteert rondom risico's op corruptie.

In dit hoofdstuk staat hoe de accountant tijdens de controle van de jaarrekening kan inspelen op het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van corruptie. Achtereenvolgens komen de volgende onderwerpen aan bod:

- Inzicht verkrijgen in de opzet en het bestaan van corruptieregelgeving en interne beheersing van de cliënt;
- Inzicht verkrijgen in de werking van het anti-corruptieprogramma;
- Controle-informatie verkrijgen op basis van gegevensgerichte controlewerkzaamheden;
- Schriftelijke bevestigingen opvragen.

4.2 Inzicht verkrijgen in corruptieregelgeving en opzet en bestaan van interne beheersing van de cliënt

In het kader van inzicht verwerven in de cliënt en haar omgeving moet de accountant inzicht verkrijgen in de van toepassing zijnde (buitenlandse) corruptieregelgeving en de interne beheersing van de cliënt. Daarbij moet de accountant onder meer het volgende doen:

- Gebruik maken van zijn kennis van de sector en de cliënt;
- Gebruik maken van de aanwezige kennis over corruptie binnen het eigen kantoor of kennis nemen van publicaties over corruptie (zie ook [hoofdstuk 3](#));
- Kennis nemen van de business principles en de gedragscode van de cliënt;
- Bij het management, hoofd internal audit, de compliance officer, hoofd juridische zaken en/of anderen verzoeken om inlichtingen over de corruptieregelgeving die, naast de Nederlandse regelgeving, van toepassing is op de cliënt;
- Bij het management, hoofd internal audit, de compliance officer, hoofd juridische zaken en/of anderen verzoeken om inlichtingen over beleidslijnen en procedures van de cliënt voor de naleving van de corruptieregelgeving (het anti-corruptieprogramma).

4.2.1 Algemeen

Het management van de cliënt is verantwoordelijk voor het naleven van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Op grond van deze wet- en regelgeving kan het management verantwoordelijk zijn om een anti-corruptieprogramma op te zetten en te implementeren. Voor (gewoonlijk grotere) cliënten met een hoog risicoprofiel zal in de regel een uitgebreider anti-corruptieprogramma toepasselijk zijn dan voor een cliënt met een laag risicoprofiel (gewoonlijk actief in het mkb). Voorts hangt het programma ook af van de corruptierisico's en de wet- en regelgeving die gelden voor de cliënt.

4.2.2 Cliënten met een hoog risicoprofiel

Bij (gewoonlijk grotere) cliënten met een hoog risicoprofiel verwacht de accountant een robuust anti-corruptieprogramma. Dit gezien de verantwoordelijkheid van de cliënt (voor interne beheersing die deze nodig acht voor) een jaarrekening die voldoet aan de eisen van het geldende stelsel inzake financiële verslaggeving. Een dergelijk programma kan bestaan uit (onder meer) de volgende elementen:

1 De risicoanalyse

Om op een effectieve en efficiënte wijze maatregelen tegen corruptie te kunnen treffen kan de cliënt in kaart brengen waar de cliënt kwetsbaar is voor corruptie. Denk hierbij aan bedrijfsactiviteiten die van nature meer kwetsbaar zijn voor corruptie, zoals bij inkoop, zaken doen met ambtenaren (of) in landen met een hoger corruptierisico, het gebruik maken van agenten, etc. Voor details wordt verwezen naar [hoofdstuk 3](#) van deze handreiking.

2 Het anti-corruptiebeleid

Indien van toepassing verplichten lokale regelgeving, FCPA¹⁴, en UK Bribery Act¹⁵ de cliënt tot een anti-corruptiebeleid. Daarmee maakt de cliënt haar medewerkers en derden duidelijk dat corruptie niet wordt getolereerd. Het anti-corruptiebeleid verschaft medewerkers informatie over risicogebieden en de verwachte handelwijze van medewerkers. Ook stimuleert het medewerkers schendingen van het anti-corruptiebeleid te melden.

3 De implementatie van het anti-corruptiebeleid

Het gebruik van derde partijen, waaronder agenten en consultants, kan corruptierisico's met zich brengen. Het is aan de cliënt maatregelen te treffen om zulke corruptierisico's te beperken. Zulke beperkende maatregelen zijn bijvoorbeeld:

- De cliënt voert achtergrondonderzoek naar deze partijen uit,
- De cliënt legt het eigen anti-corruptiebeleid op aan deze derde partijen,
- De cliënt laat contracten juridisch onderzoeken, en eventueel
- De cliënt laat een boekenonderzoek bij de agent uitvoeren.

4 Het implementeren van interne beheersing

Adequate interne beheersing is van belang om tijdig corruptie op te sporen. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om het invoeren van strikte regels voor reis- en onkostenvergoedingen en de naleving hiervan te controleren. Ook kan gedacht worden aan het checken van transacties op bepaalde kenmerken (bijvoorbeeld transacties in bepaalde landen, contante betalingen), het invoeren van autorisatie- en verslagleggingsprocedures, controlemaatregelen rondom kas- en bankverkeer, voorafgaande goedkeuring voor het doen van transacties met leveranciers en betalingen en verhoogde aandacht voor transacties met een hoog risico.

Vooruitlopend op hetgeen hieronder bij "Anti-corruptietrainingen" wordt gezegd nog het volgende. Een belangrijke maatregel van interne beheersing is om vooral medewerkers die kwetsbaar zijn voor corruptie (bijvoorbeeld inkopers) te allen tijde onder een "vier-ogen" beginsel te laten werken. De cliënt implementeert hiertoe procedures die erop zijn gericht dat medewerkers gezamenlijk het contact met derden onderhouden (in frequent wisselende samenstellingen).

5 Anti-corruptietrainingen

De medewerkers die in een positie verkeren waarin zij blootgesteld kunnen worden aan corruptie kunnen weerbaarder gemaakt worden voor het risico op corruptie door periodiek een anti-corruptietraining te volgen. Trainingen kunnen risk based worden uitgevoerd, waarbij bijvoorbeeld kwetsbare groepen persoonlijke trainingen ontvangen en minder kwetsbare groepen trainingen volgen via het intranet.

6 Het monitoren van het anti-corruptieprogramma

De cliënt kan periodiek compliance audits uitvoeren naar de naleving van het anti-corruptieprogramma. Hierbij kan onder meer gebruik worden gemaakt van data-analyse om mogelijke onregelmatigheden op te sporen (bijvoorbeeld het analyseren van betalingen aan agenten op basis van een lijst met geaccepteerde agenten).

7 Anti-corruptieprocedures bij overnames en fusies

Bij overnames en fusies bestaat het risico dat bedrijfsonderdelen worden geïntegreerd waarbij in het verleden corruptie heeft plaatsgevonden. Om die reden verdient het voor cliënten aanbeveling een uitgebreide anti corruptie due diligence uit te voeren bij een overname of fusie.

Wanneer een accountant een risico op een afwijking van materieel belang (kwantitatief/kwalitatief) als significant beschouwt, voert hij niet alleen systeemgerichte maar ook gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. De accountant overweegt specialisten, zoals forensisch accountants, bij de controle te betrekken.

¹⁴ Voor guidance zie: <http://www.justice.gov/criminal/fraud/fcpa/guidance/>

¹⁵ Voor guidance zie: <http://www.justice.gov.uk/downloads/legislation/bribery-act-2010-guidance.pdf>

Voorbeelden van controlewerkzaamheden bij het inzicht verwerven in de corruptieregelgeving en de naleving daarvan door de cliënt:

- Interviews houden met management, hoofd internal audit, compliance officer, hoofd juridische zaken en anderen over de corruptierisico's, de opzet en implementatie van het anti-corruptieprogramma en andere door de cliënt getroffen beheersmaatregelen;
- De procedures en maatregelen die onderdeel uitmaken van het anti-corruptieprogramma van de cliënt analyseren;
- De (corruptie) risicoanalyse die de cliënt zelf heeft uitgevoerd analyseren;
- Kennismaken van de trainingsprogramma's, inclusief het aantal aanwezigen en de uitkomsten van de evaluatie van het programma;
- Kennismaken van rapportages omtrent de uitkomsten van de compliance audits en/of compliance due diligences;
- De periodieke incidentrapportages van de cliënt analyseren.

4.2.3 Cliënten met een laag risicoprofiel

Bij cliënten met een laag risicoprofiel op het gebied van corruptie (gewoonlijk actief in het mkb) verwacht de accountant in ieder geval een goede 'tone at the top', plus de aanwezigheid van een adequate risicoanalyse en op de geïdentificeerde risico's afgestemde beheersmaatregelen. Naarmate een cliënt met een laag risicoprofiel minder documenteert betreffende haar interne beheersing en minder vastlegt betreffende de werking van beheersmaatregelen, neemt de accountant dit mee in de risicoinschatting.

4.3 Inzicht verkrijgen in de werking van het anti-corruptieprogramma

In voorkomend geval, bij significante corruptierisico's en waar het passend is een systeemgerichte controle op de werking van beheersmaatregelen uit te voeren zal de accountant het interne anti-corruptieprogramma testen om de effectieve werking van de interne beheersing ten aanzien van corruptierisico's vast te stellen, door onder meer de volgende werkzaamheden uit te voeren:

- Het uitvoeren van lijncontroles en proceduretesten;
- Het verzoeken om inlichtingen aan relevante functionarissen van de cliënt;

Met behulp van zulke werkzaamheden zal de accountant de effectieve werking van de interne beheersing evalueren. Op basis van deze evaluatie zal de accountant de diepgang van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden bepalen.

Wanneer interne beheersing voor corruptierisico's (in de vorm van een anti-corruptieprogramma) bij de cliënt ontbreekt, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen via gegevensgerichte werkzaamheden, inclusief detailcontroles.

4.4 Controle-informatie verkrijgen op basis van gegevensgerichte controlewerkzaamheden

Controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd om een oordeel over de financiële overzichten te vormen, kunnen gevallen van geconstateerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant brengen. Dergelijke controlewerkzaamheden zijn bijvoorbeeld:

- Notulen van vergaderingen van het management of van de met governance belaste personen lezen;
- Correspondentie met toezichhoudende instanties doornemen;
- Interviews houden met management, hoofd audit, compliance officer, juridisch adviseur en/of anderen;
- Gegevensgerichte detailcontroles uitvoeren op categorieën van transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële verantwoording opgenomen toelichtingen.

De accountant moet gedurende de controle alert blijven op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden worden uitgevoerd, die niet-naleving door de cliënt van de corruptiewetgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen.

Aspecten die in het algemeen vatbaar zijn voor corruptie en die begrepen kunnen zijn in de jaarrekening zijn bijvoorbeeld:

- Betalingen aan agenten;
- Transacties met overheden;

- Contante betalingen;
- Reis- en verblijfskosten;
- Marketing / verkoopkosten.

In [Bijlage 1](#) 'Voorbeelden van gegevensgerichte controlewerkzaamheden' van deze handreiking is voor deze posten/onderdelen een niet-limitatief overzicht gegeven van uit te voeren controlewerkzaamheden. Het is aan de accountant bij dergelijke omstandigheden alert te zijn op het risico van corruptie en daar waar nodig extra controlewerkzaamheden uit te voeren.

4.5 Schriftelijke bevestigingen opvragen

De accountant is ervoor verantwoordelijk het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, om schriftelijke bevestigingen te vragen. Hierin moet worden aangegeven dat alle bekende gevallen van niet-naleving of vermoede niet-naleving van wet- en regelgevingaan de accountant ter kennis zijn gebracht.

Daarnaast kan de interne of externe juridische adviseur worden verzocht een opgave te doen van alle claims en rechtszaken, waaronder die als gevolg van corruptie.

5 Overtreden van wet- en regelgeving

5.1 Inleiding

Als het niet-naleven van de corruptiewetgeving geacht wordt van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en/of als in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen van materieel belang zijn, dan is het aan de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de naleving van de corruptieregelgeving door de cliënt.

In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de door de accountant uit te voeren werkzaamheden als gedurende de controle een aanwijzing bestaat van het overtreden van wet- en regelgeving.

5.2 Werkzaamheden in verband met een aanwijzing van het overtreden van wet- en regelgeving

In [Standaard 250](#) staan vereisten voor de accountant om aandacht te besteden aan wet- en regelgeving die geldt voor de cliënt. Aanwijzingen voor overtredingen van wet- en regelgeving kunnen betrekking hebben op het gebied van corruptie. Deze overtredingen zullen in de regel een strafrechtelijk karakter hebben.

De wet- en regelgeving kan in sommige sectoren of branches behoorlijk omvangrijk of complex zijn. Denk aan financiële dienstverleners (banken, verzekeringsmaatschappijen) of de (chemische) industrie. Naarmate die wet- en regelgeving omvangrijker of complexer is, stijgt het risico op niet-naleving, waarbij overtredingen onbewust of bewust kunnen gebeuren. In beide gevallen is sprake van overtreden van wet- en regelgeving. In het eerste geval spreken we van fouten, in het tweede geval kan sprake zijn van een aanwijzing voor fraude, zie [hoofdstuk 5.3](#). Indien sprake is van een overtreding van wet- en regelgeving en/of een aanwijzing voor fraude zal de accountant aanvullende werkzaamheden verrichten.

Voorbeeld:

Een accountant heeft een bouwbedrijf als klant. Het bedrijf heeft een mooie order verworven om een sportcomplex te bouwen. Maar een klokkenluider meldt dat een gemeenteambtenaar, in ruil voor een geldbedrag, 'het bedrijf een handje heeft geholpen' door informatie door te spelen. Dit vormt een aanwijzing voor corruptie (wet- en regelgeving overtreden).

Als de accountant bij zijn controle stuit op aanwijzingen voor overtredingen van wet- en regelgeving, is het op grond van [Standaard 250](#) aan hem om een aantal stappen te doorlopen. Deze zijn als volgt samen te vatten:

- (Aanvullend) onderzoek doen om de aanwijzing te kunnen verifiëren. Hierdoor verkrijgt de accountant zo veel als mogelijk antwoord op de volgende vragen:
 - Is sprake van niet-naleving door de cliënt van wet- en regelgeving;
 - Wat is de aard en omvang van de overtreding;
 - Is sprake van incidentele of structurele niet-naleving;
 - Lijkt er sprake te zijn van bewuste of onbewuste overtredingen;
 - Is sprake van betrokkenheid van het management bij de overtredingen;
 - Wat is de (mogelijke) impact op het financiële overzicht.

Een dergelijk onderzoek kan bestaan uit bijvoorbeeld aanvullend administratief onderzoek (bijv. projectadministratie, kostenrekeningen), cijferanalyses of interviews.

- De aanwijzingen bespreken met management en/of de met governance belaste personen van de cliënt om meer informatie te verkrijgen.
 - Als sprake lijkt te zijn van onbewuste overtredingen (fouten) is het bespreken hiervan in het algemeen eenvoudiger dan wanneer sprake lijkt te zijn van bewuste overtredingen.
 - Als de accountant vermoedt dat het management betrokken is bij (bewuste) overtredingen, dan zal hij dit met het juiste niveau binnen de cliënt (bijvoorbeeld de met governance belaste personen) bespreken. In zulke gevallen wordt geadviseerd vooraf (juridisch) advies in te winnen. Hierbij wordt dezelfde lijn gevolgd als bij [Standaard 240](#).

Bij de uitvoering van de aanvullende werkzaamheden kan de accountant ook steunen op (interne) onderzoeken die door andere partijen zijn uitgevoerd (forensisch onderzoek en/of onderzoek door een advocatenkantoor).

Voorbeeld:

Op basis van de aanwijzing voert de accountant van het bouwbedrijf aanvullende werkzaamheden uit. Hij voert onder andere een detailcontrole uit op de projectadministratie van het sportcomplex, gaat na of de (gemeentelijke) aanbestedingsprocedure is gevolgd, houdt interviews met projectleiders, zo mogelijk de klokkenluider en personen verantwoordelijk voor de acquisitie van opdrachten.

Als uit deze (aanvullende) werkzaamheden blijkt dat géén sprake is van overtreding van wet- en regelgeving, dan documenteert de accountant dit in zijn dossier. Zijn vermoedens zijn weerlegd en hij kan de opdracht op gebruikelijke wijze voortzetten.

Als de aanvullende werkzaamheden geen additionele informatie opleveren, dan evalueert de accountant of er nog alternatieve controlewerkzaamheden mogelijk zijn, bijvoorbeeld een gedetailleerde cijferanalyse op vergelijkbare bouwprojecten. Is dat het geval, dan zal de accountant deze ook uitvoeren. Is (uiteindelijk) de conclusie dat sprake is van een gebrek aan voldoende en geschikte controle-informatie (bijvoorbeeld omdat betrokkenen geen medewerking verlenen) omtrent de aanwijzingen van overtredingen van wet- en regelgeving, dan zal de accountant de impact van deze onmogelijkheid voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen evalueren. De feiten en omstandigheden aangaande deze aanwijzing zal de accountant dan rapporteren aan het juiste niveau bij de client. Voorts gaat de accountant na of er mogelijke gevolgen zijn voor de (strekking van zijn) controleverklaring. [Standaard 705](#) geeft hiervoor nadere aanwijzingen.

Als echter uit de aanvullende werkzaamheden blijkt dat de aanwijzingen van overtredingen worden onderschreven door de feiten uit het aanvullend onderzoek, dan heeft dat belangrijke consequenties voor het vervolg van zijn controleopdracht.

Ten eerste zal de accountant, in samenspraak met zijn cliënt, nagaan of sprake is van een incident of van meer structurele overtredingen. Gezien de primaire verantwoordelijkheid van het management van de cliënt om te voldoen aan wet- en regelgeving zal het management veelal aan een (gespecialiseerde) deskundige een opdracht tot aanvullend onderzoek verstrekken. De accountant zal betrokken zijn bij deze opdrachtverlening, zodat hiermee aan de vereisten uit [Standaard 240](#) en [250](#) kan worden voldaan.

Ten tweede zal de accountant nagaan wat de implicaties zijn voor zijn controle, voor wat betreft de controlestrategie, gehanteerde controle- en uitvoeringsmaterialiteit, communicatie met de met governance belaste personen en mogelijke gevolgen voor de evaluatie van de integriteit van het management, als dat betrokken is.

Het zal duidelijk zijn dat bovengenoemde trajecten tijdsintensief zijn. Hierdoor kan de druk op de accountant toenemen om tot een tijdige afronding van zijn controle én afgifte van de controleverklaring te komen. Deze tijdsdruk mag nimmer leidend zijn. Zorgvuldige afwikkeling van de (aanwijzingen van) onregelmatigheden is niet alleen in het belang van de accountant – om tot voldoende en geschikte controle-informatie voor zijn controleverklaring te komen – maar ook in het belang van de cliënt.

Er kunnen zich situaties voordoen waarbij aanvullende onderzoeken naar mogelijke corruptie nog niet zijn afgerond. In die situaties zal de accountant de omstandigheden evalueren op mogelijke gevolgen voor de verantwoording en controle. Voorts zal de accountant collegiaal overleg plegen en mogelijk zelf juridisch advies inwinnen.

5.3 Verband tussen corruptie en Standaard 240 / artikel 26 Wta

Voor het maatschappelijk verkeer is er nauwelijks onderscheid tussen fraude en corruptie. Het maatschappelijk begrip fraude wijkt echter af van de fraude waar de accountant aandacht aan moet besteden in het kader van zijn controle. Vaak zal ook de accountant concluderen dat er sprake is van fraude volgens de NV COS / Wta, soms ook niet. Bij fraude volgens de NV COS / Wta gaat het om een opzettelijke handeling door één of meer personen uit de kring van het management, met governance belaste personen, het personeel of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen, zie [Standaard 240.11\(a\)](#)¹⁶. Het gaat bij fraude dus om drie kenmerken:

¹⁶ zie ook [artikel 36 Bta](#) over 'fraude van materieel belang'

- Opzet
- Misleiding
- Wederrechtelijk voordeel

Bij corruptie zullen een of meerdere fraudekenmerken vrijwel altijd een rol spelen. Zo is corruptie moeilijk voor te stellen zonder de twee fraudekenmerken opzet en wederrechtelijk voordeel: het wederrechtelijk voordeel is het oogmerk van de corruptiehandeling en die handeling gebeurt bewust.

Voorbeeld:

Door corruptiehandelingen kan bijvoorbeeld sprake zijn van onrechtmatig verkregen opdrachten, of van het op onrechtmatige wijze onttrekken van waarden aan de onderneming (bijvoorbeeld het bewust betalen van hogere inkooprijzen in combinatie met een kick back betaling aan een andere partij). Dan moet de accountant handelen in lijn met [Standaard 240](#) en bij een wettelijke controle ook in lijn met [artikel 26 Wta](#) juncto artikel [36 - 38 Bta](#).

Het voert te ver te spreken van een één-op-één-relatie tussen corruptie en fraude. Zo staat in [hoofdstuk 2.2.2](#) hierboven een voorbeeld van *daadwerkelijke* facilitation payments waarbij het fraudekenmerk misleiding ontbreekt. Of er bij onregelmatigheden op het gebied van corruptie ook sprake is van fraude in de zin van [Standaard 240](#) hangt dus af van de feitelijke omstandigheden.

Het is echter wel belangrijk bij aanwijzingen van onregelmatigheden op het gebied van corruptie altijd te evalueren of er ook aanwijzingen zijn voor fraude.

In [Bijlage 2](#) 'Voorbeeld van een casus samenloop corruptie en fraude' van deze handreiking is een casus opgenomen waarbij er een samenloop is van onregelmatigheden op het gebied van corruptie en een redelijk vermoeden van fraude.

6 Communicatie over bevindingen rondom (risico's op) corruptie

6.1 Algemeen

Diverse standaarden hebben betrekking op de communicatie tussen de accountant en de cliënt. Specifiek zijn dit onder andere:

- [Standaard 260](#): behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de communicatie met de met governance belaste personen;
- [Standaard 265](#): bespreking van tekortkomingen in de interne beheersing.

Ten aanzien van de controlewerkzaamheden van de accountant, gericht op risico's en aanwijzingen op het gebied van corruptie, communiceert hij in verschillende fasen van de controle naargelang zijn bevindingen. Hieronder zal nader worden ingegaan op bevindingen over:

- 1 risico's op het gebied van corruptie en aanbevelingen ten aanzien van de governance;
- 2 rapporteren van bevindingen en conclusies ten aanzien van aanwijzingen van het mogelijk overtreden van wet- en regelgeving op het gebied van corruptie;
- 3 Mogelijke consequenties voor de controleverklaring;
- 4 overige:
 - meldplicht in het kader van [artikel 26 Wta](#);
 - meldplicht in het kader van de [WWFT](#);
 - eventuele meldplichten op basis van andere wet- en regelgeving (bijvoorbeeld AFM-incidentenmelding, Wft).

In het algemeen zal de accountant steeds evalueren aan welk niveau binnen de cliënt hij zijn bevindingen zal rapporteren (afhankelijk van de feiten en omstandigheden).

6.2 Risico's en aanbevelingen ten aanzien van de governance op het gebied van corruptie

Door de uitgevoerde plannings- en controlewerkzaamheden kan de accountant risico's en tekortkomingen op het gebied van de interne beheersing identificeren die relevant zijn om te rapporteren aan de cliënt. Enkele voorbeelden van aanbevelingen ter verbetering van de interne beheersing zijn:

- De cliënt voert een risicoanalyse op het gebied van corruptie uit;
- De cliënt formuleert een anti-corruptiebeleid;
- De cliënt implementeert een anti-corruptiebeleid door:
 - de juiste 'tone at the top' te ontwikkelen, onder andere door trainingen;
 - de medewerkers weerbaar te maken via trainingen op het gebied van anticorruptie;
 - derde partijen te screenen, waaronder agenten;
 - procedures te implementeren voor de contracten met en facturen van agenten;
 - procedures rondom nevenfuncties (ter voorkoming van belangenverstremming) te implementeren; of
 - procedures voor relatiegeschenken en representatie te implementeren.
- De cliënt voert monitoringactiviteiten uit op de naleving van de geïmplementeerde maatregelen.

6.3 Aanwijzingen van mogelijke overtredingen van wet- en regelgeving op het gebied van corruptie

Zoals in [hoofdstuk 5](#) van deze handreiking is aangegeven zal de accountant aanvullende werkzaamheden verrichten bij aanwijzingen van het mogelijk overtreden van wet- en regelgeving op het gebied van corruptie. Bij de uitvoering van die werkzaamheden wordt mede geëvalueerd of [Standaard 240](#) relevant is.

Na afronding van deze aanvullende werkzaamheden zal de accountant over zijn bevindingen (schriftelijk) rapporteren aan zijn cliënt. In deze rapportage zal de accountant onder meer aandacht schenken aan de volgende onderwerpen:

6.3.1 Doelstelling en scoping van de aanvullende werkzaamheden

Het is van belang duidelijk aan te geven dat het onderzoek uitgevoerd is in het kader van de controle van de financiële overzichten. Het is aan de accountant in de bewoordingen zorgvuldig om te gaan met mogelijke persoonsgerichte aspecten (zie ook [praktijkhandreiking 1112](#)).

6.3.2 *Verrichte werkzaamheden*

De accountant geeft duidelijk aan welke werkzaamheden hij heeft verricht. Als de accountant gebruik maakt van onderzoekwerkzaamheden van andere partijen (bijvoorbeeld een advocatenkantoor), dan is de accountant ervoor verantwoordelijk te documenteren dat de onderzoekwerkzaamheden van die derde partij voldoen aan de daaraan te stellen eisen.

6.3.3 *Bevindingen en conclusie in het kader van de controle van de financiële overzichten*

De accountant zal zijn bevindingen uit de aanvullende werkzaamheden feitelijk rapporteren en op basis van die feitelijke bevindingen een conclusie formuleren in het licht van de controle van de financiële overzichten.

In het algemeen zal de accountant een conclusie formuleren of er sprake is van een redelijk vermoeden van het overtreden van wet- en regelgeving. Mocht het aanvullend onderzoek daar geen duidelijkheid over hebben gegeven, dan zal de accountant tot de conclusie komen dat er slechts sprake is van een aanwijzing die niet verder onderbouwd kon worden. Als tevens sprake is van fraude dan moet de accountant, mede op basis van [Standaard 240](#) dienaangaande, ook conclusies hierover formuleren. In overeenstemming hiermee zal de accountant in die situatie bij de cliënt erop aandringen:

- De (samenloop van corruptie met) fraude te redresseren;
- Met een onderbouwd plan te komen met maatregelen om een dergelijke kwestie in de toekomst te vermijden.

Voorts zal de accountant mogelijke risico's/verplichtingen voortvloeiende uit het overtreden van wet- en regelgeving (bijvoorbeeld risico's op claims of boetes) evalueren voor verwerking of toelichting in de financiële overzichten. De (juiste) verwerking/toelichting in de financiële overzichten kan de accountant in zijn rapportage nader duiden.

6.4 **Mogelijke consequenties voor de controleverklaring**

Op basis van de verrichte aanvullende werkzaamheden zal de accountant de bevindingen evalueren in het licht van de af te geven controleverklaring. De accountant zal met name overwegen of het overtreden van wet- en regelgeving op het gebied van corruptie kan leiden tot vraagstukken op het gebied van onzekerheden in de verantwoording en/of de onmogelijkheid voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Dit voorzover de cliënt zijn verantwoordelijkheid neemt door de kwestie in de jaarrekening te redresseren en maatregelen te nemen om een en ander in de toekomst te voorkomen. Mede op basis van [Standaard 705](#) zal de accountant deze vraagstukken beoordelen.

Voorts kan de accountant overwegen bevindingen inzake (risico's op) corruptie in zijn controleverklaring tot uitdrukking te brengen in overeenstemming met [Standaard 706](#) of (de toekomstige opvolger van) [702N](#).

Als de cliënt onzekerheden van materieel belang in de verantwoording niet wenst toe te lichten, of noodzakelijk geachte verwerking van verplichtingen niet wenst door te voeren, gaat de accountant na of deze situatie:

- een bedreiging voor zijn fundamentele beginselen is die hij heeft na te leven;¹⁷
- de meldplicht volgens [artikel 26 Wta](#) activeert, zie [hoofdstuk 6.5](#);
- mogelijk leidt tot een afwijking van materieel belang in de verantwoording met consequenties voor de aard van de af te geven controleverklaring.

Over een en ander kan de accountant zo nodig (juridisch) advies inwinnen.

6.5 **Overige**

6.5.1 *Meldplicht in het kader van artikel 26 Wta*

Als de accountant concludeert dat als gevolg van de corruptiehandelingen ook sprake is van een redelijk vermoeden van een fraude van materieel belang, in het geval van een wettelijke controleopdracht, dan is [artikel 26 Wta](#) juncto artikel [36](#) – [38](#) Bta inzake de fraudemeldplicht van

¹⁷ Zie de [VGBA](#), onder meer paragraaf 2.3

toepassing, wanneer de cliënt weigert de (samenloop van corruptie met) fraude te redresseren en/of maatregelen om een en ander in de toekomst te vermijden.

6.5.2 Meldplicht in het kader van de [WWFT](#)

De accountant heeft op basis van de [Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme \(WWFT\)](#) een meldplicht ten aanzien van ongebruikelijke transacties: 'Transacties waarbij de meldingsplichtige aanleiding heeft om te veronderstellen dat ze verband kunnen houden met witwassen of financiering van terrorisme'. Of een transactie een ongebruikelijk karakter heeft, hangt af van de feiten en omstandigheden. Als sprake is van corruptie zal in het algemeen vaak ook sprake zijn van een ongebruikelijke transactie. Ook facilitation payments moeten in het kader van de [WWFT](#) worden geëvalueerd. Ongebruikelijke transacties dienen gemeld te worden bij de Financial Intelligence Unit Nederland (FIU Nederland). Het feit dat facilitation payments die voldoen aan de factoren zoals beschreven in het geldende vervolgingsbeleid van het OM niet vervolgd worden, doet er niet aan af dat deze facilitation payments mogelijk als ongebruikelijke transacties moeten worden aangemerkt.

Voor meer informatie daarover wordt verwezen naar de [NBA-handreiking 1124](#).

7 Bijlagen

In de bijlagen vindt u voorbeelden van gegevensgerichte controlewerkzaamheden en van een casus samenloop corruptie en fraude. Weliswaar kunnen zich in de praktijk andere situaties voordoen, toch kunnen aangelegenheden aan de orde zijn die in deze voorbeelden en ook in de voorgaande hoofdstukken zijn beschreven.

7.1 Bijlage 1: Voorbeelden van gegevensgerichte controlewerkzaamheden (zie [hoofdstuk 4.4](#))

7.1.1 Betalingen aan agenten

Gebruik maken door de cliënt van derde partijen, waaronder agenten en consultants, kan een corruptierisico met zich meebrengen. Het is van belang dat de cliënt adequate interne beheersmaatregelen heeft getroffen om het risico van corruptie door agenten te beperken. Als de accountant corruptie door agenten als corruptierisico heeft aangemerkt kan hij de interne beheersmaatregelen testen en daar waar nodig aanvullende gegevensgerichte controlemaatregelen uitvoeren.

Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden:

- Contracten met agenten op gemaakte afspraken over uit te voeren werkzaamheden, rapportering, beloning en recht van audit doornemen;
- Een cijferanalyse uitvoeren op de betaalde commissies, waarbij de commissies worden getoetst aan ervaringen van de accountant en gewoonte of praktijk in de sector of branche;
- Op basis van een deelwaarneming een aantal agentencontracten analyseren. Daarbij wordt onder meer gelet op de totstandkoming van de contracten, op juridische bepalingen opgenomen in de contracten ten aanzien van corruptie en op door de cliënt uitgevoerde due dilligence op de agent;
- Op basis van een deelwaarneming interne procedures met betrekking tot de betaling van de commissies controleren aan de hand van het contract, de factuur, de geleverde prestatie en de betaling;
- Bevestigingen opvragen bij de agent.

7.1.2 Transacties met overheden

Zaken doen met overheden kan het risico van corruptie meebrengen.

Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden:

- Selecteer de overheidsorganisaties in de crediteurenadministratie en voer een deelwaarneming uit;
- Kijk daarbij onder meer naar hoe het offerteproces is verlopen, de autorisatie van de contracten, bijzondere contractvoorwaarden en de verwerking in de administratie;
- Vraag een overzicht op van licenties en vergunningen en ga na op welke wijze deze tot stand zijn gekomen;
- Voer achtergrondonderzoek uit naar de medewerkers van de overheidsorganisatie betrokken bij de aanbesteding en ga na of deze elders in de administratie voorkomen.

7.1.3 Contante betalingen

Corruptie kan plaats vinden door middel van contante betalingen.

Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden:

- Het beleid van de cliënt rondom kasbetalingen en contante geldopnamen analyseren;
- De kas doornemen op betalingen, waarbij specifieke aandacht wordt besteed aan het goedkeuringsproces rondom en onderbouwing van de betalingen;
- De mutaties analyseren op de bankrekeningen op contante opnamen, waarbij specifieke aandacht wordt besteed aan het goedkeuringsproces rondom en onderbouwing van de contante opnamen.

7.1.4 Reis- en verblijfskosten

De post 'reis- en verblijfskosten' kan mogelijke uitgaven voor corruptie bevatten doordat:

- 1 Corruptiebetalingen als reis- en verblijfskosten zijn verwerkt in de administratie;
- 2 De reiskosten en kosten van 'hospitality' (hotelkosten, diners, 'client entertainment' etc.) die de cliënt heeft gedaan om potentiële klanten te beïnvloeden in deze post in de administratie zijn verwerkt. Vanuit het oogpunt van het corruptierisico kan het voor de accountant van belang zijn de reis- en verblijfskosten van de cliënt kritisch te analyseren.

Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden:

- Het beleid en de procedures van de cliënt rondom reis- en verblijfskosten analyseren;
- Op basis van deelwaarnemingen de effectiviteit van voornoemde procedures, waaronder de autorisatieprocedures, vaststellen;
- De reis- en verblijfskosten analyseren op bijzondere posten, waarbij onder meer kan worden gekeken naar de ontvanger, de omvang van de reis- en verblijfskosten, de plaats waar de diensten zijn genoten, etc.

7.2 Bijlage 2: Voorbeeld van een casus samenloop corruptie en fraude (zie [hoofdstuk 5.3](#))

Een controlecliënt A huurt een agent in om verkoopcontracten te verwerven in Afrika. De agent wordt ingehuurd voor activiteiten om de daadwerkelijke opdracht te verwerven, plus activiteiten op het gebied van allerlei logistieke zaken op de plaats van bestemming voor afnemer B van cliënt A. De controlecliënt heeft geen onderzoek verricht naar de integriteit van de agent. Het contract is onvoldoende concreet. De overeengekomen vergoeding is hoger dan de gemiddelde vergoeding in de branche. De agent stuurt cliënt A geen factuur voor de dienstverlening. Als gevolg van het lokale netwerk van de agent kan controlecliënt A een hogere verkoopprijs realiseren. Bij afnemer B heeft een onderzoek naar mogelijke corruptie plaatsgevonden naar aanleiding van ontvangen signalen. Uit dat onderzoek door afnemer B blijkt dat de agent een medewerker van afnemer B heeft omgekocht.

7.2.1 Analyse

Door het intern onderzoek bij afnemer B en de niet-adequate onderbouwing van de agentenbetaling bij cliënt A ontstaat er een aanwijzing van fraude. Het gaat hier in eerste instantie om een mogelijke onttrekking door agentenbetalingen die niet voldoende onderbouwd kan worden in combinatie met het intern onderzoek bij afnemer B in verband met een mogelijke corruptiebetaling.

Uit het aanvullend onderzoek van afnemer B, maar ook het aanvullend onderzoek dat controlecliënt A heeft uitgevoerd, blijkt dat een medewerker van controlecliënt A, de agent en de inkoopmedewerker bij afnemer B betrokken zijn bij onregelmatigheden op het gebied van corruptie. De betalingen aan de agent zijn bewust gebruikt om medewerkers van afnemer B om te kopen. Op basis daarvan is er sprake van een redelijk vermoeden van fraude ten aanzien van de agentenbetalingen. Voorts is er mogelijk sprake van het overtreden van wet- en regelgeving op het gebied van corruptie.

Er is mogelijk ook een aanwijzing van fraude ten aanzien van het verkoopcontract: er is een verkoop gerealiseerd tegen afwijkende, gunstigere voorwaarden. Op basis van het intern onderzoek bij de afnemer B kan dit in combinatie van de afwijkende verkoopvoorwaarden opgevat worden als een aanwijzing van fraude. Uit het intern onderzoek bij afnemer B en cliënt A blijkt dat het verkoopcontract door misleiding van de medewerker van afnemer B tot stand is gekomen.

In combinatie met de feitelijke omstandigheid dat de verkoop door de controlecliënt onder afwijkende omstandigheden tot stand is gekomen is er sprake van een redelijk vermoeden van fraude in de zin van [Standaard 240](#).

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl