

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA-handreiking 1137

Corruptie, werkzaamheden van de accountant

22 december 2016

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

NBA-handreiking 1137 Corruptie, werkzaamheden van de accountant

NBA-handreiking 1137:	Corruptie, werkzaamheden van de accountant
Van toepassing op:	Accountants (openbaar accountants, 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:	22 december 2016
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:	<ul style="list-style-type: none">• Anti-CorruptieVerdrag (OESO);• Nederlands Wetboek van strafrecht;• US Foreign Corrupt Practices Act (US FCPA) en• UK Bribery Act

Corruptie, werkzaamheden van de accountant

Inhoudsopgave

1	Inleiding	4
1.1	Aanleiding	4
1.2	Breder kader voor de accountant in verband met corruptie	5
1.3	Doelstelling en toepassingsgebied	8
1.4	Leeswijzer	8
2	Normenkader	10
2.1	Wetgeving Nederland	10
2.2	Foreign Corrupt Practices Act	11
2.3	UK Bribery Act 2010	11
2.4	Interne bedrijfscodes	11
3	Alertheid op corruptierisico's	12
3.1	Activiteiten in landen met hoger corruptierisico	12
3.2	Activiteiten in sectoren met hoger corruptierisico	13
3.3	Voorbeelden om alert te zijn op (verhoogde) risico's op corruptie	13
4	Corruptierisico's en de jaarrekeningcontrole	16
4.1	Inleiding	16
4.2	Inzicht verkrijgen in de opzet en het bestaan van de interne beheersing van de cliënt ten aanzien van corruptierisico's	16
4.3	Inzicht verkrijgen in de werking van de interne beheersing van de cliënt ten aanzien van corruptierisico's	19
4.4	Controle-informatie verkrijgen op basis van gegevensgerichte controlewerkzaamheden	20
4.5	Schriftelijke bevestigingen opvragen	23
5	Werkzaamheden in verband met een aanwijzing voor corruptie	24
6	Communicatie over bevindingen rondom (risico's op) corruptie	26
6.1	Algemeen	26
6.2	Risico's en aanbevelingen ten aanzien van de governance op het gebied van corruptie	26
6.3	Rapporteren over mogelijke overtredingen op het gebied van corruptie	26
6.4	Mogelijke consequenties voor de controleverklaring	27

1 Inleiding

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 Op grond van dit verdrag is de Nederlandse wetgeving sinds 2001 aangescherpt (onder andere [artikel 177](#) van het Wetboek van Strafrecht). 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](#). Daarnaast is de publieke opinie rondom corruptie gewijzigd: de maatschappij is kritischer geworden ten aanzien van corruptie.

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. Bij zogenaamde 'facilitation payments' gaat het om betalingen van kleinere bedragen om 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 onder andere als onderdeel van het inkoopproces;
- 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;
- Betalingen voor de inzet van 'tussenpersonen' ter verkrijging van opdrachten;
- 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 meer keuzes voor 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 van de cliënt. Daarbij hoort ook het voldoen aan wet- en regelgeving die corruptie tegengaat. In de situatie waarbij de cliënt wordt geconfronteerd met grote risico's op het gebied van corruptie dan kan het management richtlijnen uitvaardigen (bijvoorbeeld gedragscodes, contractvoorwaarden met agenten) om corruptie en mogelijk daaruit voortvloeiende strafrechtelijke vervolging en reputatieschade te voorkomen.

Naar aanleiding van EU-Richtlijn 2014/95/EU² moeten organisaties van openbaar belang ('oob's') met meer dan 500 werknemers in hun bestuursverslag niet-financiële informatie opnemen met onder meer een uiteenzetting over bestrijding van corruptie en omkoping. Daarbij moet onder meer een beschrijving worden gegeven van het door de desbetreffende organisatie gehanteerde beleid, de resultaten van dit beleid en de aan deze onderwerpen verbonden risico's en de wijze waarop hiermee wordt omgegaan. Indien er geen beleid is ten aanzien van een of meer van deze onderwerpen, moet de niet-financiële informatie in het bestuursverslag hierover een duidelijke en gemotiveerde toelichting bevatten.

Het wetsvoorstel tot wijziging van Boek 2 van het in Nederland geldende Burgerlijk Wetboek (BW) ter uitvoering van deze richtlijn is inmiddels door de Eerste en Tweede kamer aangenomen en geldt voor

¹ In de preambule 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.

² Zie: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2014:330:FULL&from=NL>.

bestuursverslagen over verslagperioden die beginnen op of na 1 januari 2017. Dit betekent dat oob's voor het eerst in 2018 verslag doen over deze niet-financiële informatie.³

Over de verantwoordelijkheid van de cliënt in verband met de voornaamste risico's en onzekerheden voor de onderneming(en) van de cliënt op grond van artikel 2:391 BW, in voorkomend geval in verband met corruptie, staat in RJ-Richtlijn 400, paragrafen 109 t/m 110c, geparafraseerd, dat van de cliënt wordt verwacht in het bestuursverslag:

- op hoofdlijnen de bereidheid uiteen te zetten om risico's en onzekerheden, in dit geval in verband met corruptie, al dan niet af te dekken;
- getroffen maatregelen van interne beheersing te beschrijven;
- de verwachte gevolgen van eventuele risico's en onzekerheden weer te geven;
- de risico's en onzekerheden met belangrijke ondervonden gevolgen voor de cliënt te vermelden; en ook
- eventuele verbeteringen in de interne beheersing te beschrijven.

Het is de verantwoordelijkheid van de accountant risico's op het gebied van corruptie te evalueren tijdens de risicoanalyse en, zo nodig, 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'.

Van een accountant mag een professioneel-kritische houding verwacht worden ten aanzien van risico's en aanwijzingen op het gebied van corruptie: bij een vraagstuk van (aanwijzingen voor) corruptie kan onder meer het relevante juridische kader gecompliceerd zijn en bestaat een risico dat de accountant zelf bij de (aanwijzingen voor) corruptie betrokken kan raken.

1.2 Breder kader voor de accountant in verband met corruptie

Het onderwerp corruptie is van invloed op meerdere aspecten van het functioneren van de individuele accountant maar is ook relevant voor het functioneren van de accountantsorganisatie. Als gevolg daarvan bestaan relevante wet- en regelgeving voor accountantsorganisaties en accountants die in ogenschouw moet worden genomen bij het vraagstuk van corruptie. Deze wet- en regelgeving zijn vastgelegd in:

- [Wet toezicht accountantsorganisaties \(Wta\)](#) juncto [Besluit toezicht accountantsorganisaties \(Bta\)](#);
- [Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme \(WWFT\)](#);
- De [AFM-regeling incidentenmelding](#);
- [Verordening gedrags- en beroepsregels accountants \(VGBA\)](#);
- Nadere voorschriften controle en overige standaarden (NV COS), waaronder Standaard 250 en Standaard 240).

Wta en Bta

Op grond van de [Wet toezicht accountantsorganisaties \(Wta\)](#)⁴ is de accountantsorganisatie verplicht invulling te geven aan een beheerste en integere bedrijfsvoering. Als sprake is van mogelijke corruptie bij een cliënt, bestaat het risico dat de accountantsorganisatie daarbij zelf in negatieve zin betrokken

³ Zie: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2016-352.html>. Over de rol en verantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van dergelijke niet-financiële informatie wordt nog overleg gepleegd door de NBA. Naar verwachting volgt in de loop van 2017 nadere informatie.

⁴ [Artikel 21 van de Wta](#).

raakt. Hoe de accountantsorganisatie dit risico beheerst, is aan haar zelf, naargelang de aard en de omvang van de accountantsorganisatie en haar cliënten- en opdrachtenportfolio. Voorbeelden van maatregelen die deel kunnen uitmaken van de mix van maatregelen op opdracht- en/of organisatieniveau⁵ zijn ondermeer:

- (maatregelen die) een open en integere cultuur (bevorderen);
- laagdrempelige vaktechnische consultaties;
- procedures voor acceptatie en continuering van cliëntrelaties die zich ook richten op het risico van corruptie.

Op grond van [artikel 26 Wta](#) juncto artikelen 36-38 Bta geldt een meldplicht wanneer de accountant concludeert dat sprake is van een redelijk vermoeden van een fraude van materieel belang, in het geval van een wettelijke controleopdracht.

Op grond van de Wta is fraude van materieel belang in [artikel 36 Bta](#) als volgt gedefinieerd. 'een opzettelijk handelen of nalaten waarbij misleiding wordt gebruikt om een wederrechtelijk voordeel te behalen en waarbij de aard of de omvang zodanig is dat beslissingen die in het maatschappelijk verkeer worden genomen op grond van de financiële verantwoording van de controlecliënt zouden kunnen worden beïnvloed door die misleiding.'

Wanneer de cliënt weigert de fraude adequaat te redresseren dan zal de accountant een melding op basis van [artikel 26 Wta](#) moeten doen.

De WWFT

Op grond van de [WWFT](#) meldt de accountant ongebruikelijke transacties.⁶ Op deze wijze geeft de accountant ook invulling aan een beheerste en integere bedrijfsvoering. De accountant heeft op basis van de [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 ook sprake zijn van een ongebruikelijke transactie: vaak is sprake van een voordeel uit een misdrijf. 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.

Om duplicatie te vermijden wordt voor meer informatie over de [WWFT](#) verwezen naar de NBA-handreiking 1124.

De AFM-regeling incidentenmelding

Naast de bovenstaande wettelijke meldplichten bestaat ook mogelijk een meldplicht op grond van de AFM-regeling incidentenmelding.⁷

De VGBA

Ook op grond van de fundamentele beginselen in de VGBA, waaronder integriteit⁸, is de accountant verplicht het risico te mitigeren om zelf betrokken te raken bij corruptie. In voorkomend geval neemt hij zaken in aanmerking waarvan hij kennis heeft gekregen, onder meer via het proces van aanvaarding en voortzetting van de opdracht of cliëntrelatie en het uitvoeren van andere opdrachten.⁹

Controlestandaarden 250 en 240 in onderlinge samenhang

In het kader van corruptie zijn vooral Standaarden 250 en 240 relevant.

⁵ Zie verder voor voorbeelden de AFM-publicaties van [december 2015](#) en [maart 2016](#).

⁶ Naast de verplichting voor WWFT-instellingen ongebruikelijke transacties te melden bevat de WWFT overigens ook de verplichting tot cliëntenonderzoek, wat de accountant kan helpen bij inzicht te verkrijgen in de cliënt en haar omgeving.

⁷ <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/onderwerpen/interpretaties-incidentmeldingen>.

⁸ Hoofdstuk 2.3, onder meer artikelen 7 en 9. Via de link in de hoofdtekst is een verwijzing beschikbaar naar de uitgebreide literatuur die de NBA hierover heeft gepubliceerd.

⁹ Zie bijvoorbeeld Standaarden 210 en 240, paragraaf 23 juncto -A22.

Standaard 250

De accountant dient in het kader van zijn werkzaamheden alert te zijn op risico's die verband houden met het naleven van wet- en regelgeving waaronder regelgeving op het gebied van corruptie en fraude.

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. De accountant dient professioneel kritisch te zijn ten aanzien van de niet-naleving van wet- en regelgeving. Dit geldt te meer als het gaat om corruptie- en frauderisico's.

Het identificeren van niet-naleving van wet- en regelgeving kan andere aspecten van de controle beïnvloeden. Bijvoorbeeld het heroverwegen door de accountant van de integriteit van het management of van werknemers.

Wanneer de cliënt wet- en regelgeving niet naleeft, bijvoorbeeld door mee te werken aan corruptie, kan dit 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.¹⁰

Standaard 240

In de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) is fraude gedefinieerd als 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 paragraaf 11(a). Het gaat bij fraude dus om drie kenmerken:

- opzet;
- misleiding;
- wederrechtelijk voordeel.

Bij corruptie zullen deze 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. Ook van misleiding (van de beoogde bevoordeling) zal vrijwel altijd sprake zijn: door de partij die steekpenningen betaalt, de ontvangende partij of door beide.

Anders dan de benadeling van de cliënt bij 'gewone' fraude bestaat bij corruptie het risico dat individuele personeelsleden op diverse (management)niveaus corruptie rechtvaardigen met het financiële 'voordeel' voor de cliënt op korte termijn.¹¹ Door dit 'voordeel' kunnen deze personen meer dan bij 'gewone' fraude ervoor ontvankelijk zijn om zich in te laten met corruptie en dit 'aanvaardbaar' vinden. Het mag duidelijk zijn dat dit geen rechtvaardiging is voor corruptie.

Gezien de aard van het corruptierisico zal de accountant dit risico in het kader van de risicoanalyse op gelijke wijze behandelen als een frauderisico. Als de accountant een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van corruptie heeft geïdentificeerd vloeit hieruit voort dat de accountant het risico als significant zal aanmerken (op grond van Standaard 240 wordt een frauderisico op een afwijking van materieel belang ook als een significant risico aangemerkt).¹²

Bij aanwijzingen voor corruptie, evenals bij een aanwijzing voor fraude, zal de accountant aanvullende werkzaamheden uitvoeren om de aard en omvang van mogelijke overtredingen vast te stellen. Deze handreiking is erop gericht het onderwerp corruptie uit te werken op grond van Standaard 250 en Standaard 240. Uitgangspunt daarbij is dat door te voldoen aan (onder meer) deze Standaarden de accountant gevolg geeft aan de bovenstaande wet- en regelgeving.

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

¹¹ Rationalisatie als één van de drie elementen van de fraudedriehoek, naast druk en gelegenheid.

¹² Standaard 240, paragraaf 27.

1.3 Doelstelling en toepassingsgebied

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

Verder bevat deze handreiking aanknopingspunten ingeval er aanwijzingen voor corruptie bestaan en er op basis daarvan aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn om de aard en omvang van de mogelijke corruptie vast te stellen.

Uitgangspunt voor deze handreiking is wat de accountant bij een controlecliënt op grond van de vereisten in de controlestandaarden dient te doen voor de risicoanalyse.

Toepassing bij andere opdrachten dan de controle van een jaarrekening

Deze handreiking is in eerste instantie geschreven voor accountants (openbaar accountants, intern accountants en overheidsaccountants) die controleopdrachten op jaarrekeningen uitvoeren. Deze handreiking biedt accountants ook achtergrondinformatie die nuttig kan zijn bij andere dienstverlening door accountants. Deze achtergrondinformatie staat vooral in [hoofdstuk 3](#) van deze handreiking. Om misverstanden te vermijden: bij beroepsactiviteiten van accountants voor derden geldt de [WWFT](#).

1.4 Leeswijzer

In deze handreiking staat in [hoofdstuk 2](#) een overzicht van relevante wet- en regelgeving, ook in de internationale context. Verder bevat deze handreiking uitleg over het verschil tussen betalingen verband houdend met omkopen en betalingen inzake 'facilitation payments'. [Hoofdstuk 3](#) beschrijft alertheid op corruptierisico's, verband houdend met specifieke landen, activiteiten en transacties. Corruptierisico's en de controle van de jaarrekening komen aan de orde in [hoofdstuk 4](#). Welke werkzaamheden verricht moeten worden bij een aanwijzing voor corruptie, op basis van Standaarden 240 en 250, staat in [hoofdstuk 5](#). Ten slotte bevat [hoofdstuk 6](#) een beschrijving van de communicatie met de met governance belaste personen over bevindingen op het gebied van (risico's op) corruptie.

Om de lezer te ondersteunen volgt hierna een tabel waarin per hoofdstuk de toepasselijke wet- en regelgeving staat, onder meer toegespitst op corruptie.

Hoofdstuk	Onderwerp	Wet- en regelgeving
1.1	Aanleiding	Anti-corruptieVerdrag (OESO), artikel 2:391 BW, Wet van 28 september 2016, houdende wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ter uitvoering van Richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen (PbEU 2014, L 330) (alleen voor oob's met meer dan 500 medewerkers), RJ-Richtlijn 400, paragrafen 109 t/m 110c
1.2	Wet- en regelgevend kader	Wta juncto artikelen 36-38 Bta, WWFT , AFM-regeling incidentenmelding , VGBA, Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS), waaronder Standaarden 250 en 240 en 210
2.1.1	Definitie corruptie	Nederlands Wetboek van strafrecht over omkoping
2.2.2	Definitie facilitation payments	Anti-corruptieVerdrag (OESO), Nederlands Wetboek van strafrecht, OM-vervolgingsbeleid
2.2	Uitleg reikwijdte US FCPA	US Foreign Corrupt Practices Act
2.3	Uitleg reikwijdte UK Bribery Act	UK Bribery Act
4	Corruptierisico's en jaarrekeningcontrole	Standaarden 240, 250, 315, 320, 330 en 580
5	Werkzaamheden bij aanwijzing voor corruptie	Standaarden 240, 250 en 260
6	Communicatie	Standaarden 240, 250, 260, 265, 700 t/m 720

In deze tabel blijven verwijzingen naar specifieke bepalingen in wet- en regelgeving achterwege, gezien het grote aantal dat van toepassing is.

2 Normenkader

In hoofdstuk [2.1](#) staat uitleg over de Nederlandse wetgeving en in de hoofdstukken [2.2](#) en [2.32.3](#) uitleg over corruptiewetgeving in de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk. De korte behandeling van deze internationale wetgeving is bedoeld om het belang van deze handreiking te benadrukken. Het is niet beoogd een verhandeling over vergelijkend internationaal recht te bieden. In hoofdstuk [2.4](#) komt het belang van een eventueel aanwezige interne bedrijfscode van de cliënt aan de orde.

2.1 Wetgeving Nederland

2.1.1 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 belangenverstrengeling.

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. Meer in het algemeen: wanneer een relatie met Nederland valt te leggen heeft het Nederlandse Openbaar Ministerie (OM) rechtsmacht (extraterritoriale werking), bijvoorbeeld wanneer Nederlandse rechtssubjecten zijn vertegenwoordigd in het bestuur van een buitenlandse groepsmaatschappij of wanneer een buitenlandse groepsmaatschappij een bankrekening aanhoudt bij een Nederlandse bank.

Het actief en passief omkopen van personen werkzaam in de private sector is strafbaar in artikel [328ter](#) 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 in strijd met zijn plicht tegenover de werkgever of lastgever heeft gehandeld. Daarvan is in ieder geval sprake als de pleger of ontvanger de corruptie verzwijgt tegenover de werkgever of lastgever. Wordt tegenover laatstgenoemden open kaart gespeeld, dan is geen sprake van strafbaar handelen op basis van artikel [328ter](#). 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*.

2.1.2 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 handeling. Bij 'facilitation payments' gaat het om kleinere bedragen die iemand aanzetten een handeling versneld uit te voeren. De Nederlandse strafwet kent dit onderscheid niet. In Nederland vallen ook 'facilitation payments' onder de definitie van (ambtelijke) omkoping, onder de strafwet en zijn ze strafbaar.

De rol van de accountant is om na te gaan of sprake is van facilitation payments. In hoofdstuk [4.4.3](#) komen (gegevensgerichte) werkzaamheden van de accountant aan de orde in het kader van het [vervolgingsbeleid](#) dat het OM hierbij hanteert:

- Het gaat om handelen of nalaten waartoe de betrokken *buitenlandse ambtenaar* al verplicht was¹³. 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 worden¹⁴, en mag niet verheimelijkt worden; en
- Het initiatief tot de gift moet zijn uitgegaan van de *buitenlandse ambtenaar*.

Verder evalueert de accountant facilitation payments in het kader van de WWFT.

Het is aan het OM om uit opportuiniteitsoverwegingen bij facilitation payments al dan niet over te gaan tot vervolging. Om die reden laat de accountant in zijn evaluatie van facilitation payments achterwege zich te laten leiden door het [OM-vervolgingsbeleid](#) bij zijn rol en werkzaamheden in verband met facilitation payments.

Of facilitation payments strafbaar zijn in rechtsgebieden buiten Nederland hangt af van de lokale wet- en regelgeving. Uitgezonderd wat volgt in de hoofdstukken [2.2](#) en [2.3](#) blijft een internationale vergelijking van facilitation payments in rechtsgebieden buiten Nederland achterwege.

2.2 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.

Onder meer het Amerikaanse ministerie van Justitie (Department of Justice, DoJ) heeft [guidance](#) tegen corruptie gepubliceerd.

2.3 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 al dan niet 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.¹⁵ Voorts bevat deze Act bepalingen over de interne beheersing rondom het voorkomen van corruptie.¹⁶

2.4 Interne bedrijfscodes

Cliënten beschikken vaak over eigen interne bedrijfscodes op het gebied van anti-corruptie, naast voor hen geldende wet- en regelgeving. Dergelijke bedrijfscodes, met inbegrip van hoe de cliënt de

¹³ Andere facilitation payments, bijvoorbeeld aan Nederlandse ambtenaren, kunnen wel in aanmerking komen voor vervolging.

¹⁴ Het is niet nodig dat de gift transparant in de jaarrekening staat.

¹⁵ 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.

¹⁶ De UK Bribery Act bevat bepalingen in paragraaf 7 die erop zien dat, wanneer het management van de cliënt adequate procedures tegen corruptie heeft ingericht, het management zich daarop kan beroepen wanneer een persoon geassocieerd met de cliënt zich schuldig maakt aan corruptie. In paragraaf 9 staan bepalingen die de Britse overheid opdragen te zorgen voor [guidance](#) die bedrijven kunnen ondersteunen om corruptie tegen te gaan via hun interne beheersing.

interne bedrijfscode implementeert en de effectieve werking ervan evalueert en bijstuurt, vormen voor de accountant een belangrijk normenkader bij de controle van de jaarrekening.

3 Alertheid op corruptierisico's

In het kader van zijn risicoanalyse zal de accountant risico's op afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van corruptie identificeren. De mate waarin deze inherente risico's (de zogenaamde factoren) op afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van corruptie zich voordoen, is onder meer afhankelijk van het land waarin activiteiten plaatsvinden, en/of van de sector waarin de cliënt acteert.

In zijn risicoanalyse kan de accountant onder meer de volgende cliëntspecifieke omstandigheden betrekken:

- 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.

In deze handreiking volgt een uitwerking van de eerste twee punten in de hoofdstukken [3.1](#) en [3.2](#). Het derde en vierde punt kunnen ook onderdeel zijn van de voorbeelden alert te zijn voor (verhoogde) risico's op corruptie in hoofdstuk [3.3](#).

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 moeder- of groepsmaatschappijen) te maken krijgen met risico's op corruptie door zaken te doen met bedrijven in meer corruptiegevoelige continenten/landen. Corruptierisico's die zich bijvoorbeeld voordoen bij een buitenlandse groepsmaatschappij raken ook de Nederlandse moedermaatschappij die de gegevens daarvan verwerkt in de geconsolideerde jaarrekening.

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

- 1 Transparency International publiceert jaarlijks de '[Corruption Perception Index](#)'.¹⁷ 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](#)'¹⁸ heeft gemiddeld één op de vier geënquêteerden

¹⁷ <http://www.transparency.org/research/cpi/>.

¹⁸ <http://www.transparency.org/gcb2013>.

- steekpenningen betaald aan overheidsorganen, waarbij politie, justitie en registratiediensten zoals het kadaster (of soortgelijke instituten) het vaakst worden genoemd.
- 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.¹⁹ 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.²⁰
 - 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).²¹ Deze brochure biedt diverse praktische tips voor de ondernemer in het buitenland om corruptie te voorkomen.
 - 7 De Nederlandsche Bank heeft de [brochure](#) 'Good practices bestrijden corruptie' gepubliceerd.

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, samenhangend met genoemde sectoren, ertoe leiden dat een transparante marktprijs ontbreekt waardoor de mogelijkheden voor betalingen van steekpenningen toenemen.

Cliënten die actief zijn in deze sectoren doen frequent zaken met ambtenaren. De belangen voor de cliënt kunnen groot zijn; bijvoorbeeld overheidsopdrachten binnenhalen, samenwerken met lokale overheden of vergunningen verkrijgen. Dit kan het risico op overtreding van wet- en regelgeving op het gebied van corruptie vergroten. Corruptierisico's kunnen ook buiten de (semi-)publieke sector optreden. Ook tussen private partijen kunnen corruptierisico's bestaan, bijvoorbeeld in het inkoopproces van een cliënt, waarbij een inkoper hogere prijsafspraken maakt met de leverancier en door middel van een persoonlijke 'kickback' bevoordeeld wordt.

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 bedrijven 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 bedrijven 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 Voorbeelden om alert te zijn op (verhoogde) risico's op corruptie

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.

¹⁹ <http://www.oesorichtlijnen.nl/oeso-richtlijnen/c/corruptiebestrijding/documenten/publicatie/2014/12/8/oeso-richtlijnen-corruptiebestrijding>

²⁰ Op onder meer de website <http://www.fatf-gafi.org/publications/corruption/documents/bpp-fatfrecs-corruption.html> is meer informatie in verband met corruptie te vinden.

²¹ <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/maatschappelijk-verantwoord-ondernemen/documenten-en-publicaties/brochures/2012/10/02/eerlijk-zakendoen-zonder-corruptie.html>

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. Ten overvloede wordt vermeld dat corruptierisico's zowel in het inkoop- als in het verkoopproces kunnen bestaan.

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.²² Het kan ook voorkomen dat de inzet van (lokale) derden op basis van lokale regelgeving verplicht is.

De inzet van derden (agenten/tussenpersonen) kan leiden tot hogere risico's op het gebied van corruptie voor de cliënt: de werkzaamheden van bijvoorbeeld een agent vallen buiten de directe (interne) beheersomgeving van een cliënt. De controle op de adviesdiensten van derden kan in bepaalde gevallen moeilijker zijn ('het meten van de prestatie'). Bij bekende corruptiezaken zijn soms ook agenten betrokken.

Uit de 'aanwijzing opsporing en vervolging buitenlandse corruptie' blijkt onder meer dat van Nederlandse instellingen een kritische houding ten aanzien van de aard en omvang van de werkzaamheden van een agent/tussenpersoon mag 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.²³

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, adviesdiensten etc., bieden veelal eerder de mogelijkheid om een opslag voor steekpenningen in de prijs te verdisconteren, dan goederen of diensten met een vaste of marktprijs. Indien de omschrijving van de factuur niet overeenkomt met de daadwerkelijk geleverde goederen of verleende diensten, kan bovendien sprake zijn van valsheid in geschrifte. 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

²² Uit het WWFT-cliëntenonderzoek kan een relatie tussen een uiteindelijk belanghebbende (ultimate beneficial owner, UBO) en een politiek prominent persoon (politically exposed person, PEP) aan het licht komen. Dit kan van invloed zijn op hoe de accountant de zakelijke relatie met een dergelijke cliënt monitort en op de beslissing de zakelijke relatie al dan niet te continueren.

²³ Zie '[Aanwijzing opsporing en vervolging buitenlandse corruptie, Facilitation payments](#)'

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 belangenverstrengeling 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 kan plaatsvinden 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 betrokken zijn bij de gesponsorde organisatie, kan dit duiden op een risico op corruptie.

Corruptie kan op verschillende wijzen gebeuren en het is niet mogelijk alle risico's die erop kunnen duiden in deze NBA-handreiking te vatten. Niettemin is het van belang dat de accountant bij zijn risicoanalyse alert is op genoemde cliëntspecifieke omstandigheden, op de interne beheersing van de cliënt die verband houdt met deze omstandigheden en dat hij daar waar nodig extra controlewerkzaamheden uitvoert. Als diverse cliëntspecifieke omstandigheden aanwezig zijn die mogelijk duiden op een verhoogd risico op corruptie is het aan te bevelen forensische experts in te schakelen bij de risicoanalyse.

4 Corruptierisico's en de jaarrekeningcontrole

4.1 Inleiding

Op basis van de cliëntspecifieke omstandigheden (zie [hoofdstuk 3](#)) die de accountant heeft geïdentificeerd zal hij, op basis van de Standaarden 315, 240 en 250, inschatten of die omstandigheden leiden tot risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen als gevolg van corruptie.

In Standaard 320 komt de term materialiteit voor. Materialiteit (in kwantitatieve én kwalitatieve zin) houdt gewoonlijk het volgende in:

Afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, worden van materieel belang geacht indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed zullen hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen²⁴; afwijkingen kunnen ook betrekking hebben op toelichtingen.²⁵

Voor de evaluatie van het materiële belang, ook in kwalitatieve zin, komen, toegespitst op corruptie, onder meer in aanmerking:

- Transactiestromen waarin mogelijke corruptierisico's zich kunnen manifesteren, bijvoorbeeld de betalingsstromen aan agenten/tussenpersonen of transactiestromen verband houdende met representatie/sponsoring;
- De betrokkenheid van de leiding bij transactiestromen waarin het corruptierisico zich kan manifesteren;
- Eventuele incidenten op het gebied van corruptie uit het verleden;
- Tone at the top, de bedrijfscultuur, de mate van betrokkenheid van interne toezichthouders (raad van commissarissen, raad van toezicht, audit committee);
- Beleidslijnen en procedures, 'risk appetite' van het management;
- De aanwezigheid van een internal audit afdeling;
- Belonings- en bonusstructuren;
- Relevante wet- en regelgeving op het gebied van corruptie.

Onder meer Standaard 240 bevat (verwijzingen naar) documentatievereisten (in andere standaarden), zoals bijvoorbeeld voor zijn inzicht in de cliënt en haar omgeving, de inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang, hoe in te spelen op de ingeschatte risico's en de onderbouwing voor de getrokken conclusies over deze risico's.

Als de accountant, op basis van zijn professionele oordeelsvorming, het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van corruptie, ook aan de hand van kwalitatieve aspecten, heeft geïdentificeerd, dan zal hij dat risico in het kader van de controle ook aanmerken als een significant risico.²⁶

Dit hoofdstuk beschrijft hoe de accountant tijdens de controle van de jaarrekening hierop kan inspelen. Achtereenvolgens komen de volgende onderwerpen aan bod:

- Inzicht verkrijgen in de opzet en het bestaan van de interne beheersing van de cliënt ten aanzien van corruptierisico's;
- Inzicht verkrijgen in de werking van de interne beheersing van de cliënt ten aanzien van corruptierisico's;
- Controle-informatie verkrijgen op basis van gegevensgerichte controlewerkzaamheden;
- Schriftelijke bevestigingen opvragen.

4.2 Inzicht verkrijgen in de opzet en het bestaan van de interne beheersing van de cliënt ten aanzien van corruptierisico's

Als de accountant heeft overwogen dat mogelijke corruptierisico's kunnen bestaan en kunnen worden aangemerkt als een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van corruptie, dan zal hij

²⁴ Standaard 320, paragraaf 2.

²⁵ Standaard 320, paragraaf 9.

²⁶ Standaard 240, paragraaf 27.

deze als significant²⁷ aanmerken. Daarbij laat hij de interne beheersing van de cliënt buiten beschouwing bij zijn risico-inschatting²⁸. Om richting te geven aan de controle zal de accountant inzicht verwerven in de interne beheersing die relevant is ten aanzien van het mitigeren van deze corruptierisico's.

In het algemeen hebben cliënten waarbij het corruptierisico hoger kan worden ingeschat, bijvoorbeeld cliënten die op een internationaal niveau activiteiten verrichten, ook vaak specifieke maatregelen geïmplementeerd ter mitigering van die risico's.²⁹ Verder hangt het anti-corruptieprogramma van de cliënt ook af van wet- en regelgeving over corruptie die relevant zijn voor de cliënt.³⁰

In overeenstemming met onder meer Standaarden 315, 240 en 250 dient de accountant inzicht te verkrijgen in risico's op een afwijking van materieel belang.³¹ Toegespitst op corruptie komen onder meer in aanmerking:

- 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 interne bedrijfscode van de cliënt, zie [hoofdstuk 2.4](#);
- Bij het management en, indien deze functies aanwezig zijn, bij medewerkers zoals 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 en, indien deze functies aanwezig zijn, bij medewerkers zoals hoofd internal audit, de compliance officer, hoofd juridische zaken en/of anderen verzoeken om inlichtingen over (interne) controleactiviteiten van de cliënt voor de naleving van de corruptieregelgeving. Hierbij valt te denken aan onder meer:
 - procedures ten aanzien van de naleving van de interne bedrijfscode van de cliënt;
 - procedures ten aanzien de inzet van agenten/tussenpersonen;
 - procedures ten aanzien van (het accepteren/geven) van relatiegeschenken;
 - procedures ten aanzien van nevenactiviteiten;
 - procedures ten aanzien van representatie en sponsoring.

Cliënten die vatbaar zijn voor een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van corruptie

Bij cliënten die vatbaar zijn voor een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van corruptie (zie [hoofdstuk 3](#) voor voorbeelden) verwacht de accountant een intern beheersingssysteem bij de cliënt dat voldoende is om dit risico te mitigeren, bijvoorbeeld een 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 in- en verkoop, zaken doen met ambtenaren 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 is de cliënt op grond van lokale regelgeving, FCPA³², en UK Bribery Act³³ verplicht 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

²⁷ Standaard 240, paragraaf 27.

²⁸ Standaard 315, paragraaf 27.

²⁹ Zie hoofdstuk 1.1, vijfde alinea.

³⁰ Zie hoofdstukken 2.2 en 2.3.

³¹ Standaard 315, paragraaf 11; Standaard 240, paragrafen 16 t/m 24 en -A16; Standaard 250, paragraaf 12.

³² Voor guidance zie: <http://www.justice.gov/criminal/fraud/fcpa/guidance/>

³³ Voor guidance zie: <http://www.justice.gov.uk/downloads/legislation/bribery-act-2010-guidance.pdf>

risicogebieden en de verwachte handelwijze van medewerkers. Ook stimuleert het medewerkers schendingen van het anti-corruptiebeleid te melden.

3 Procedures ten aanzien van de inzet van derde partijen

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 beheersingsactiviteiten

Adequate interne beheersing is van belang om tijdig corruptie te identificeren. 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.

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, dient de accountant inzicht te verwerven in de interne beheersing van de cliënt die op dat risico betrekking heeft.³⁴ Als sprake is van een significant risico dient de accountant gegevensgerichte (zie [hoofdstuk 4.4](#)) controlewerkzaamheden uit te voeren en kan hij zo mogelijk steunen op de werking van de interne beheersing³⁵ (zie [hoofdstuk 4.3](#)) om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. De accountant overweegt bij signalen van corruptie vaktechnisch overleg te voeren en/of specialisten, zoals bijvoorbeeld forensische experts, te betrekken bij de controle, zie [hoofdstuk 5](#).

³⁴ Zie Standaard 315, paragraaf 29.

³⁵ In ieder geval opzet en bestaan, zie Standaard 330, paragraaf 21.

Voorbeelden van controlewerkzaamheden bij het inzicht verwerven in (opzet en bestaan van interne beheersing door de cliënt betreffende) de corruptieregeling:

- Interviews houden met management en, in voorkomend geval 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;
- Kennis nemen van de procedures en maatregelen die onderdeel uitmaken van het anti-corruptieprogramma van de cliënt;
- Kennis nemen van de (corruptie) risicoanalyse die de cliënt zelf heeft uitgevoerd;
- Kennisnemen van de trainingsprogramma's;
- Kennisnemen van rapportages omtrent de uitkomsten van de compliance audits en/of compliance due diligences;
- Kennis nemen van de periodieke incidentrapportages van de cliënt;
- Na kennis te hebben genomen van het anti-corruptieprogramma van de cliënt:
 - Vaststellen van het bestaan van procedures inzake het screenen van agenten/tussenpersonen;
 - Vaststellen van het bestaan van procedures rondom relatiegeschenken of nevenfuncties;
 - Vaststellen van het bestaan van autorisatie van facturen van agenten/tussenpersonen.

4.3 Inzicht verkrijgen in de werking van de interne beheersing van de cliënt ten aanzien van corruptierisico's

In voorkomend geval, bij significante corruptierisico's en waar het passend is een systeemgerichte controle op de werking van beheersmaatregelen uit te voeren³⁶ zal de accountant het interne beheersingssysteem van de cliënt testen om de effectieve werking van de interne beheersing ten aanzien van corruptierisico's vast te stellen, door bijvoorbeeld de volgende werkzaamheden uit te voeren:

- Het verzoeken om inlichtingen aan relevante functionarissen van de cliënt (hoofd internal audit, compliance officer, hoofd juridische zaken, medewerkers in corruptiegevoelige functies, bijvoorbeeld inkoop, medewerkers betrokken bij due diligence, bij anti-corruptie-trainingen en -programma);
- Het uitvoeren van proceduretesten, bijvoorbeeld het testen van de werking van interne beheersing op het gebied van corruptie, met betrekking tot:
 - Het actualiseren van de risico-analyse op het gebied van corruptie;
 - De selectie van agenten op basis van interne due diligence processen;
 - De analyse en afwikkeling van incidentrapportage op het gebied van corruptie, inclusief de evaluatie van externe onderzoeksrapporten;
 - Het fiatteren en betalen van facturen van agenten/tussenpersonen;
 - Het fiatteren en betalen van facturen in verband met kosten voor representatie en/of sponsoring;
 - Het fiatteren van grote verkoopcontracten op basis van bijvoorbeeld een 'vier-ogenprincipe';
 - De naleving van procedures van het melden van nevenfuncties door kritische functionarissen;
 - De naleving van verplichte trainingen op het gebied van anti-corruptie vaststellen;
 - De naleving van procedures ten aanzien van relatiegeschenken (ontvangen en door de client gegeven relatiegeschenken).

Met behulp van zulke werkzaamheden kan de accountant de effectieve werking van de interne beheersing evalueren.³⁷ Op basis van deze evaluatie kan de accountant de diepgang van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden bepalen.

Wanneer bij de cliënt (naar de mening van de accountant voldoende relevante) interne beheersing voor risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van corruptie (bijvoorbeeld in de vorm van een anti-corruptieprogramma) niet effectief werkt of de accountant besluit niet op de interne beheersing te steunen, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen via uitsluitend gegevensgerichte werkzaamheden, inclusief detailcontroles.³⁸ Voor voorbeelden zie [hoofdstuk 4.4](#).

³⁶ Zie onder meer Standaard 330.

³⁷ Op basis van de UK Bribery Act 2010 kwalificeert het ontbreken van interne beheersing als een zelfstandig strafbaar feit. Daarmee is het ontbreken van interne beheersing al in kwalitatief opzicht van materieel belang.

³⁸ Zie Standaard 330, paragraaf 21.

4.4 Controle-informatie verkrijgen op basis van gegevensgerichte controlewerkzaamheden

4.4.1 Algemeen

Wanneer bij de cliënt (naar de mening van de accountant voldoende relevante) interne beheersing voor risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van corruptie niet effectief werkt of de accountant besluit niet op de interne beheersing te steunen, zal de accountant als onderdeel van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden cijferanalyses uitvoeren en detailcontroles uitvoeren voor die standen en stromen in de verantwoording waarvoor significante corruptierisico's zijn onderkend.

De uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden zijn afhankelijk van de cliëntspecifieke omstandigheden. Voor de volgende situaties zijn in deze paragraaf voorbeelden van uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden weergegeven:

- betalingen aan agenten, onder meer voor het verkrijgen van opdrachten;
- facilitation payments;
- transacties met overheden;
- contante betalingen;
- reis- en verblijfkosten;
- inkopen, waaronder aanbesteding en het risico op kickback.

4.4.2 Betalingen aan agenten, onder meer voor het verkrijgen van opdrachten

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 beleid heeft geformuleerd en adequate interne beheersmaatregelen heeft getroffen om het risico van corruptie door agenten te beperken.

De hoogte van de aan de agent te betalen commissies hangt af van de specifieke omstandigheden waarvoor de agent wordt ingeschakeld. In de evaluatie van de inzet van agenten en van betaalde commissies kan de accountant de volgende aspecten betrekken:

- voor welke diensten schakelt de cliënt de agent in: voor het verkrijgen van opdrachten, het behartigen van lokale operationele zaken of beide;
- de aard van de opdrachten waarvoor de cliënt de agent inschakelt: zijn dit dure kapitaalgoederen en/of intensieve andersoortige projecten of bijvoorbeeld laaggeprijsde goederen;
- de wijze waarop en de frequentie waarmee de agent rapporteert en/of verantwoording aflegt;
- de wijze waarop de agent factureert en de factuur moet worden voldaan;
- het land van vestiging van de agent;
- de grootte van de regio waarin de agent het belang van de client vertegenwoordigt;
- het aanbod van agenten in een specifieke regio/sector;
- relevante lokale wet- en regelgeving die mogelijk de inzet van (lokale) agenten verplicht stellen, inclusief de mogelijkheden voor boekenonderzoek;
- in hoeverre de agent een natuurlijk persoon is of een onderneming;
- of de controlecliënt betalingen verricht naar bankrekeningen in landen met een verhoogd corruptierisico, zoals beschreven in [hoofdstuk 3.1](#).

Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden:

- Een cijferanalyse uitvoeren op de betaalde commissies. De accountant analyseert eventueel betaalde commissies ten opzichte van het beleid van de cliënt, en bij afwezigheid daarvan ten opzichte van kennis en ervaring van forensische experts over gebruiken en gewoonten in de branche zelf of verwante andere branches in de regio (zoals onder andere vastgelegd in het contract met de agent). Hierbij wordt een extra professioneel-kritische houding verwacht;
- Op basis van een deelwaarneming, onder meer bij afwijkingen uit de cijferanalyse, een aantal agentencontracten doornemen op gemaakte afspraken over uit te voeren werkzaamheden, rapportering, beloning en recht van audit. 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 diligence op de agent, inclusief eventueel boekenonderzoek bij de agent;
- Het verband vaststellen tussen de in rekening gebrachte bedragen op basis van het contract/de factuur en de daadwerkelijk door de agent verrichte prestaties (op basis van onderliggende overige documentatie, waaronder correspondentie met de agent). De accountant houdt daarbij rekening met de mogelijkheid dat de contracten en omschrijvingen op de facturen niet overeenstemmen met de daadwerkelijk uitgevoerde prestaties door de agent (zogenaamde 'valse' contracten en facturen);
- Op basis van een deelwaarneming interne procedures met betrekking tot de feitelijke betaling van de commissies controleren aan de hand van het contract, de factuur, de geleverde prestatie en de bankbescheiden;
- Zelfstandig onderzoek doen in openbare bronnen om feiten ten aanzien van een agent te verzamelen;
- Bevestigingen opvragen bij de agent.

4.4.3 *Facilitation payments*

Facilitation payments zijn strafbaar. Naast opportuniteitsoverwegingen hangt vervolging door het Nederlandse OM af van of een 'facilitation payment' voldoet aan het OM-vervolgingsbeleid terzake. Om te bepalen of een betaling kwalificeert als een 'facilitation payment' in overeenstemming met de stringente voorwaarden van het vervolgingsbeleid van het Nederlandse OM zoals geschetst in [hoofdstuk 2.1.2](#) zal de accountant de betaling als volgt toetsen:

Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden:

- Stel vast dat het gaat om kleine bedragen; en
- Stel vast dat het gaat om handelen of nalaten waartoe de betrokken buitenlandse ambtenaar al verplicht was
- Stel vast dat de betaling op geen enkele wijze een concurrentieverstorend effect heeft
- Stel vast dat het gaat om betalingen aan lagere buitenlandse ambtenaren
- Stel vast dat de gift transparant in de administratie van de onderneming opgenomen is, en niet verheimelijkt is; en
- Stel vast dat het initiatief tot de gift is uitgegaan van de *buitenlandse ambtenaar*.

4.4.4 *Transacties met overheden*

Zaken doen met overheden kan het risico van ambtelijke corruptie meebrengen. De accountant kan onder meer de volgende controlewerkzaamheden uitvoeren:

Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden:

- Selecteer de overheidsbedrijven in de crediteuren/debiteuren)administratie en voer een deelwaarneming uit op de verantwoorde kosten/opbrengsten die verband houden met deze opdrachten;
- Kijk daarbij onder meer naar hoe het offerteproces is verlopen (beoordeel onder andere of er sprake is van adequate functiescheidingen), de autorisatie van de contracten, bijzondere contractvoorwaarden;
- Leg een verband tussen de contractuele afspraken en de in de administratie verantwoorde kosten op basis van facturen;
- Indien van toepassing, vraag een overzicht op van licenties en vergunningen en ga na op welke wijze deze tot stand zijn gekomen. Besteed daarbij ook aandacht aan het vraagstuk van 'facilitation payments'
- Indien risico's bestaan ten aanzien van functionarissen op kwetsbare posities, kunnen controlewerkzaamheden worden uitgevoerd ten aanzien van nevenfuncties (op basis van openbare bronnen) en kan een relatie gelegd worden of de aan de persoon gelieerde vennootschappen elders in de administratie voorkomen.

4.4.5 Contante betalingen

Corruptie kan plaats vinden door middel van contante betalingen, ook omdat contant geldverkeer minder 'sporen' in de administratie achterlaat. De accountant kan onder meer de volgende controlewerkzaamheden uitvoeren:

Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden:

- Het beleid van de cliënt rondom kasbetalingen en contante geldopnamen analyseren; hierbij wordt met name aandacht besteed aan de bronnen van het contante geldverkeer door bijvoorbeeld valse facturen te creëren en de ontvangst en opname van geld niet (volledig) te verantwoorden;
- De kas doornemen op betalingen, waarbij specifieke aandacht wordt besteed aan het goedkeuringsproces rondom en onderbouwing van de kasbetalingen op basis van adequate documenten;
- Op de bankrekeningen de mutaties in verband met contante opnamen analyseren, waarbij specifieke aandacht wordt besteed aan het goedkeuringsproces rondom en onderbouwing van de contante opnamen en de verantwoording van deze opnamen in de kasverantwoording.

4.4.6 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 kunnen 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.

De accountant kan de volgende controlewerkzaamheden uitvoeren:

Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden:

- Het beleid en de procedures van de cliënt rondom reis- en verblijfskosten analyseren;
- 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, het verband met mogelijke gerealiseerde opdrachten etc.;
- Op basis van een deelwaarneming de verantwoorde kosten aansluiten op onderliggende adequate documentatie.

4.4.7 Inkopen, waaronder aanbesteding en het risico op kickback

In het inkoopproces kan er een corruptierisico aanwezig zijn waarbij de inkoper hogere inkooprijzen afspreekt met de leveranciers, waarbij de inkoper in privé bevoordeeld wordt met een zogenaamde kickback-betaling. Het is mogelijk dat de leverancier zo'n kickback-betaling faciliteert via een creditnota aan een onderneming die is gelieerd aan de inkoopmedewerker. Ook kan het voorkomen

dat een onderneming die is gelieerd aan de inkoopmedewerker een factuur stuurt aan de leverancier voor bijvoorbeeld 'verleende diensten'. De accountant heeft ten aanzien van dit risico geen toegang tot/beschikking over administratieve gegevens van de leverancier en/of de privéonderneming van de medewerker. Naast het steunen op de interne controlemaatregelen van de client kan de accountant de volgende controlewerkzaamheden uitvoeren:

Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden:

- Nagaan op welke wijze een leverancierskeuze heeft plaatsgevonden en of daarbij voldaan is aan eventuele van toepassing zijnde (wettelijke of interne) aanbestedingsregelgeving en / of offerteprocedures;
- Diepgaande cijferanalyses met betrekking tot de verantwoorde kostprijs van de inkopen, inclusief een prijsvergelijking tussen verschillende leveranciers;
- Op basis van een deelwaarneming de verantwoorde kosten aansluiten op onderliggende adequate documentatie;
- Voor kritische inkoopfunctionarissen een onderzoek doen naar mogelijke nevenfuncties dan wel een verband leggen met de beoordeling van de interne beheersing rondom nevenfuncties;
- Leveranciers bevestigingen vragen ten aanzien van mogelijke betalingen aan een onderneming die is gelieerd aan een inkoopmedewerker.

4.5 Schriftelijke bevestigingen opvragen

Op grond van Standaard 580 is de accountant 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 regelgeving aan 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. Indien sprake is van een (extern) onderzoek naar corruptie, dan vormt dit onderzoek voor de accountant een aanwijzing voor niet-naleven van wet- en regelgeving en voor fraude en handelt hij overeenkomstig Standaarden 250 en 240, zie [hoofdstuk 5](#).

5 Werkzaamheden in verband met een aanwijzing voor corruptie

Indien sprake is van een aanwijzing voor corruptie is er ook een aanwijzing voor fraude en zal de accountant, dienovereenkomstig, aanvullende werkzaamheden verrichten. Het wordt aanbevolen in dit soort situaties vaktechnisch overleg te voeren en/of een forensische expert aan het controleteam toe te voegen.

In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de door de accountant uit te voeren werkzaamheden als gedurende de controle een aanwijzing voor corruptie bestaat.

Voorbeeld:

Een accountant heeft een bouwbedrijf als cliënt. 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 en fraude.

Als de accountant bij zijn controle stuit op aanwijzingen voor overtredingen van wet- en regelgeving, is het op grond van Standaard 250 en Standaard 240 aan hem om een aantal stappen te doorlopen. Deze zijn als volgt samen te vatten:

- (Aanvullend) onderzoek doen om de aanwijzing te kunnen verifiëren.³⁹ Een dergelijk onderzoek kan bestaan uit bijvoorbeeld aanvullend administratief onderzoek (bijvoorbeeld in de projectadministratie of specifieke kostenrekeningen), cijferanalyses en/of interviews. 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.
- De aanwijzingen communiceren aan 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 kan het passend zijn om juridisch advies in te winnen als hulpmiddel bij het bepalen van de passende te ondernemen actie. Hierbij wordt dezelfde lijn gevolgd als bij Standaard 240.⁴⁰

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.

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 derden). Indien het aanvullend onderzoek door derden wordt uitgevoerd is het voor de accountant van belang:

- Om vast te stellen of de ingeschakelde partij deskundig en objectief is;
- Betrokken te zijn bij de bepaling van de reikwijdte en werkzaamheden van dit aanvullend onderzoek met het oog op de geschiktheid ervan voor de doeleinden van de accountant;
- Kennis te kunnen nemen van de bevindingen uit dit aanvullend onderzoek.

³⁹ Zie Standaard 250, onder meer paragraaf 18, juncto –A13 en -A14.

⁴⁰ Zie Standaard 240, onder meer paragrafen 40, 41, 42, juncto –A60 t/m -A66.

Als uit deze (aanvullende) werkzaamheden niet is gebleken dat er 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 en/of detailcontroles 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) over de aanwijzingen voor corruptie, dan zal de accountant dit documenteren en de impact van deze onmogelijkheid voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen evalueren. De feiten en omstandigheden betreffende deze aanwijzing zal de accountant dan rapporteren aan het juiste niveau bij de cliënt. Voorts gaat de accountant na of er mogelijke gevolgen zijn voor de (strekking van zijn) controleverklaring, zie [hoofdstuk 6.4](#).

Als echter uit de aanvullende werkzaamheden blijkt dat de aanwijzingen van overtredingen worden onderschreven door de feiten uit het aanvullend onderzoek dan zal de accountant dit documenteren en tot de conclusie komen dat er sprake is van een redelijk vermoeden van corruptie. Dit heeft belangrijke consequenties voor het vervolg van zijn controleopdracht:

- De accountant zal 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: de accountant zal evalueren of de geconstateerde overtreding gevolgen heeft voor de risicoschatting op andere onderdelen van de jaarrekening;
- De accountant kan het passend achten de cliënt verzoeken juridisch advies in te winnen op basis van de feitelijke bevindingen⁴¹ en zal de gevolgen van de geconstateerde overtreding en het juridisch advies evalueren in het kader van de verantwoording (bijvoorbeeld dienen er voorzieningen getroffen te worden dan wel toelichtingen in de jaarrekening te worden aangebracht);
- De accountant zal de cliënt verzoeken een redresplan op te stellen om de geconstateerde corruptie te redresseren, en de cliënt verzoeken maatregelen te treffen om herhaling in de toekomst te voorkomen.

Ingeval de leiding van de cliënt betrokken is bij de (aanwijzingen voor de) corruptie dan zal de accountant de (aanwijzingen voor de) corruptie bespreken met de met governance belaste personen.

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, vanwege het langdurig/meerjarig karakter van het onderzoek. In dat geval zal de accountant kennis nemen van tussentijdse bevindingen, beoordeling door het management en, op grond daarvan, eventuele voorzieningen en/of toelichtingen in de jaarrekening. In [hoofdstuk 6.4](#) komen verschillende situaties en gevolgen voor de controleverklaring aan de orde.

Bij aanwijzingen voor mogelijke betrokkenheid van het management bij corruptie ontstaat een bijzondere situatie: in de regel zal de accountant nagaan of de controle kan worden voortgezet en/of afgerond. In dit geval zal de accountant collegiaal overleg⁴² plegen of onder meer afronding van de controle onder de gegeven omstandigheden nog mogelijk is, en mogelijk zelf juridisch advies inwinnen over onder meer de opdracht tussentijds te beëindigen.⁴³

⁴¹ Standaard 240, paragrafen 40 t/m 42; Standaard 250, paragrafen A2 en A16.

⁴² Binnen de eigen accountantspraktijk of eventueel bij de beroepsorganisatie.

⁴³ Zie Standaard 240, onder meer paragraaf 38, juncto paragrafen –A54 t/m A57.

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 over mogelijke overtredingen op het gebied van corruptie;
- 3 mogelijke consequenties voor de controleverklaring;
- 4 overige:
 - meldplicht in het kader van [artikel 26 Wta](#) (zie [hoofdstuk 1.2](#));
 - meldplicht in het kader van de [WWFT](#) (zie [hoofdstuk 1.2](#));
 - eventuele meldplichten op basis van andere wet- en regelgeving, bijvoorbeeld de AFM-incidentenmelding, zie [hoofdstuk 1.2](#).⁴⁴

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 Rapporteren over mogelijke overtredingen op het gebied van corruptie

Zoals in [hoofdstuk 5](#) van deze handreiking is aangegeven zal de accountant aanvullende werkzaamheden (laten) verrichten bij aanwijzingen voor corruptie. Dit gericht op de vraag of de accountant kan concluderen dat, of dat hij niet in staat is te concluderen of, de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van corruptie (en samenloop met fraude).⁴⁵ Bij de uitvoering van die werkzaamheden wordt geëvalueerd vanuit Standaard 240.

Na afronding van deze aanvullende werkzaamheden zal de accountant over zijn bevindingen (bij voorkeur schriftelijk) rapporteren aan zijn cliënt⁴⁶, bijvoorbeeld als onderdeel van het accountantsverslag. Standaard 260 bevat guidance wanneer schriftelijke communicatie passend is, bijvoorbeeld bij wijze van samenvatting in aanvulling op eerdere mondelinge communicatie.

⁴⁴ Eventuele andere meldplichten zoals op grond van de Wet op het financieel toezicht (Wft) blijven buiten beschouwing.

⁴⁵ Zie Standaard 240, paragraaf 37.

⁴⁶ In overeenstemming met Standaard 260.

In deze rapportage kan de accountant onder meer aandacht schenken aan de volgende onderwerpen, met dien verstande dat de inhoud van [hoofdstuk 6.3.3](#) verplicht is:

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 NBA-handreiking 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 aan de cliënt 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 in deze communicatie aan de cliënt een conclusie formuleren of sprake is van een redelijk vermoeden van (samenloop van corruptie met) fraude dan wel van het overtreden van wet- en regelgeving.

Als sprake is van (een redelijk vermoeden van) fraude dan moet de accountant op basis van Standaard 240 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.

Bij redres kan worden gedacht aan onder meer:

- Maatregelen tegen betrokken medewerkers;
- Maatregelen tegen betrokken derden (contractuele relatie beëindigen);
- Het informeren van relevante partijen;
- Zo mogelijk het ongedaan maken van de transactie en van de gevolgen ervan.

Verder 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.

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.

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.

- Zo is het mogelijk dat de cliënt een onzekerheid in de verantwoording, bijvoorbeeld over de afloop van een rechtszaak over een transactie met een betrokken derde partij of een toezichthouder, niet adequaat toelicht, wat op grond van kwalitatieve aspecten mogelijk als een afwijking van materieel belang is aan te merken en leidt tot een oordeel met beperking.
- Ook is het mogelijk dat de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over een onderliggende transactie in de verantwoording. Op grond van kwalitatieve aspecten vindt de accountant de aangelegenheid van materiële invloed en kiest hij voor een oordeel met beperking.

- Wanneer de hierboven genoemde kwesties als van diepgaande invloed zijn aan te merken komt een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding mogelijk in aanmerking.

Op basis van Standaard 705 zal de accountant deze vraagstukken beoordelen.

Verder kan de accountant overwegen bevindingen inzake (risico's op) corruptie in zijn controleverklaring tot uitdrukking te brengen in overeenstemming met Standaard 706 of Standaard 700. Zo bevat Standaard 700 bij organisaties van openbaar belang (oob's) de vereiste (bij niet-oob's: de mogelijkheid) zogenoemde 'kernpunten van de controle' op te nemen. Op de NBA-website staan voorbeelden daarvan.⁴⁷

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;⁴⁸
- de meldplichten volgens [artikel 26 Wta](#) en/of de WWFT activeert, zie [hoofdstuk 1.2](#);
- mogelijk leidt tot een afwijking van materieel belang in de verantwoording met consequenties voor de aard van de af te geven controleverklaring.

Standaard 720 geldt voor de inhoud van het bestuursverslag of van andere informatie in het jaarverslag van de cliënt wanneer deze daarin op grond van onder meer RJ-Richtlijn 400 (zie [hoofdstuk 1.1](#)) al dan niet rapporteert over de voornaamste risico's en onzekerheden in verband met corruptie.

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

⁴⁷ Zie https://www.nba.nl/Documents/Wet-%20en%20Regelgeving/Adviescollege%20voor%20Beroepsreglementering/Praktijkvoorbeelden_kernpunten_van_de_controle_2013_20141017.pdf

⁴⁸ Informatie van een cliënt kan materieel onjuist of onvolledig of zelfs misleidend zijn door weglating van toelichtingen (over corruptie). Wanneer een accountant kan worden geassocieerd met dergelijke informatie, kan dit van invloed zijn op het fundamenteel beginsel integriteit dat de accountant heeft na te leven. Zie de verwijzing in hoofdstuk 1.2 naar de VGBA, onder meer paragraaf 2.3.

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