

NBA Handreiking 1137

# Corruptie, werkzaamheden van de accountant

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Juli 2024

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants




## Nederland rekt op zijn accountants.


De leden van de Koninklijke NBA vormen een brede, pluriforme beroepsgroep van ruim 22.000 professionals werkzaam in de openbare accountantspraktijk, bij de overheid, als intern accountant en in het management van organisaties. Integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag zijn essentiële waarden voor iedere accountant. De Koninklijke NBA helpt accountants hun cruciale rol in de maatschappij te vervullen, nu en in de toekomst.


## Handreiking 1137 - Corruptie, werkzaamheden van de accountant

NBA-handreiking 1137	Corruptie, werkzaamheden van de accountant
Van toepassing op	Primair voor accountants die controle- en samenstellingsopdrachten uitvoeren, secundair voor andere accountants
Status	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen
Relevante regelgeving	EU Verordening 537/2014 Wetboek van Strafrecht artikel 177, 317, 328 ter en 363 Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme (Wwft) Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) VGBA NV NOCLAR NV COS
Relevant beleid	Aanwijzing opsporing en vervolging ambtelijke corruptie in Nederland Openbaar Ministerie 2024
Vorm	Nieuwe stijl: interactief, gemakkelijk doorzoekbaar document met interne koppelingen naar samenhangende tekstgedeelten en hyperlinks naar externe bronnen. Toegankelijke schrijfstijl, infographics en praktijkvoorbeelden.

Dit document bevat bladwijzers, hyperlinks en navigatiebuttons


 Adobe Acrobat bladwijzers - toetsencombinatie "Ctrl-b"

 Tekst is een interne document- of externe hyperlink

 Naar inhoudsopgave

 Naar begin hoofdstuk

 Vorige pagina

 Volgende pagina


© 2024 Koninklijke NBA

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevens bestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij door middel van druk, fotokopieën, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande toestemming van de NBA.

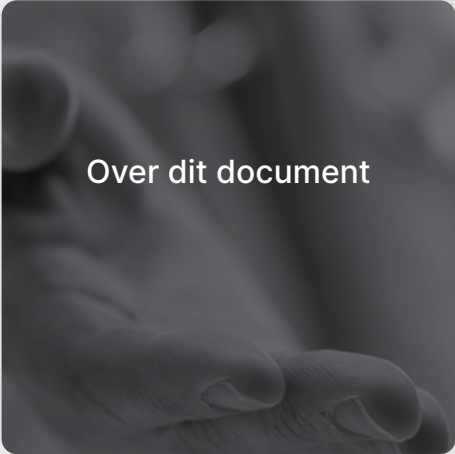
## Introductie

Corruptie komt meer voor dan men denkt, ook in Nederland. Het OM heeft het opsporingsbeleid aangescherpt en de FIOD heeft een aparte eenheid voor corruptiebestrijding. De accountant heeft diverse verplichtingen inzake corruptie. In deze handreiking-nieuwe-stijl wordt duidelijk gemaakt waarop de accountant moet letten en w nneer deze w t moet

doen. De handreiking beperkt zich primair tot omkoping (waaronder kickbacks) en faciliterende betalingen. Omdat deze vormen van corruptie meestal gepaard gaan met valsheid in geschrift volgt de Handreiking de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude.



Accountant en corruptie



Over dit document



Naar de Handreiking



# I Accountant en corruptie

Corruptie beperkt zich niet tot zogenoemde 'risicolanden', maar is ook te vinden in het Westen, Europa en Nederland. Aannemers kopen ambtenaren om, leveranciers 'smeren en fêteren' inkopers en producenten van geneesmiddelen of geneeskundige hulpmiddelen en maken afspraken met medici. In de beruchte 'Klimop'-vastgoedfraude kregen sommige sleutelfiguren geld of een zeiljacht in ruil voor een deal. Nadat de treasurer van Vestia eerder geld bedong voor de aankoop van aandelen en derivaten lieten een senior vastgoedbeheerder en een medewerker sociaal beheer van de woningcorporatie zich van 2015 tot 2018 in geld en natura betalen voor het gunnen van schoonmaak- en onderhoudscontracten. De tijd dat het betalen van steekpenningen en smeergelden 'normaal' werd gevonden en fiscaal aftrekbaar was, ligt ver achter ons. Tegenwoordig oordelen de maatschappij en de autoriteiten hard over omkoping, faciliterende betalingen en andere vormen van corruptie.

Zo staat op pagina 5 van [Eerlijk zakendoen, zonder corruptie 2023](#) - een gezamenlijke uitgave van de ministeries van Buitenlandse Zaken, Justitie en Veiligheid en Economische Zaken en Klimaat, en ondernemersorganisaties ICC Nederland, VNO-NCW en MKB-Nederland:

*Corruptie bedreigt de integriteit van de markt, verstoort het publieke vertrouwen, vergroot inkomens- en welvaartsverschillen, ondermijnt de rechtsstaat en kost de samenleving veel geld. Ook is corruptie een belangrijke financieringsbron van oorlogen en destabiliseert het maatschappijen. Corruptie kan betekenen dat veiligheidsvoorschriften niet zo nauw worden genomen, met mogelijk ernstige gevolgen. Naast persoonlijk leed voor betrokken personen, leidt corruptie voor bedrijven tot risico's op reputatieschade, financiële schade en vervolging.*

Hoe gaat de accountant om met de risico's en signalen van corruptie – met name omkoping en faciliterende betalingen bij klanten? In december 2016 kwam de NBA voor het eerst met een Handreiking voor controlerend accountants. Deze herziene 2024-versie spitst zich toe op omkoping, kickbacks en faciliterende betalingen. Zij bevat meer voorbeelden en indicatoren en biedt meer duidelijkheid voor met name controle- en samenstellingsopdrachten. Verder is de vorm aangepast: een vlottere presentatie in een document, waarbinnen het gemakkelijk navigeren is naar de relevante informatie, zodat de Handreiking niet van voor naar achter hoeft te worden gelezen.

# II Over dit document

## II.1 Hoe de handreiking te gebruiken

De Handreiking bestaat uit blokken, die onafhankelijk van elkaar kunnen worden geraadpleegd. Dankzij interne koppelingen kan de gebruiker met een muisklik doorschakelen naar de toepasselijke tekstblokken en pagina's. Externe koppelingen (hyperlinks) ontsluiten bronnen op het internet, zoals relevante (tucht)rechtspraak en ondersteunende documenten. Hyperlinks naar standaarden en wetgeving ontbreken vanwege het risico dat de link leidt naar een verouderde versie.

De Handreiking geldt primair voor controlerend accountants en accountants die samenstellingsopdrachten uitvoeren. Hoofdstuk 9 richt zich volledig op accountants die samenstellingsopdrachten verrichten. Voor accountants in andere hoedanigheden bevat de Handreiking ook waardevolle informatie. Denk aan interne accountants, overheidsaccountants en accountants in business die bestuurder, financieel directeur of lid zijn van een audit commissie. Buiten de tekstblokken over NV NOCLAR en de VGBA en een apart hoofdstuk over verplichtingen bij [samenstellingsopdrachten](#) ligt het zwaartepunt op de toepassing van de controlestandaarden. De Handreiking volgt de stappen die de accountant doorloopt bij de controle en begint met de verplichte risicoanalyse.

De voorbeelden in de Handreiking zijn deels fictief en deels ontleend aan de realiteit. Voor de praktijkvoorbeelden in [Bijlage A](#) worden bestaande zaken gebruikt. Bedrijfsnamen worden voluit genoemd als zij openbaar zijn gemaakt, voor de rest zijn de zaken anoniem.

## II.2 Waarom deze handreiking?

Corruptie is, net als het begrip fraude, een verzamelnaam voor diverse gedragingen. Bij corruptie maakt iemand misbruik van zijn of haar posi-

tie voor persoonlijk of zakelijk gewin. Corruptie is in de kern vaak terug te brengen tot omkoping. Hierbij maakt het niet uit of de ontvanger van steekpenningen een ambtenaar, politicus of een privaat persoon is.

Corruptie gaat vrijwel altijd samen met andere strafbare feiten, zoals valsheid in geschrift, witwassen en/of deelname aan een criminele organisatie.

De samenleving keurt corruptie af en oordeelt negatief over dienstverleners die de ogen sluiten voor corruptie of het faciliteren ervan. Het is van belang dat accountants de risico's en complexiteit van corruptie goed inschatten.

Het voorbeeld uit hoofdstuk [A.3](#) laat zien dat het onderkennen van risico's van corruptie wel degelijk uitmaakt en dat omkoping strafbaar is. En dat is niet voor niets, want corruptie in het algemeen en omkoping in het bijzonder maken slachtoffers. Als medisch specialisten in een ziekenhuis zich bijvoorbeeld laten betalen om bepaalde middelen voor te schrijven of te implanteren, tast dit de kwaliteit van de zorg aan en drijft dit de prijs van de zorg op, zie onder meer [A.7](#). Als gemeenteambtenaren of inkoopers aanbestedingstips geven in ruil voor horloges, een nieuwe keuken, auto-accessoires, een jacuzzi, snoepreizen of evenementen dan hebben fatsoenlijke aannemers het nakijken en betaalt de gemeente waarschijnlijk te veel voor diensten, zie [A.4](#).

*"Corruptie (...) ondermijnt de democratie en de rechtsstaat, leidt tot schendingen van de mensenrechten, verstoort markten, tast de levenskwaliteit aan en laat de georganiseerde misdaad, terrorisme en andere bedreigingen van de menselijke veiligheid gedijen."* Dit staat in het voorwoord bij het Verdrag van de Verenigde Naties tegen corruptie.

*'Corruptie doet afbreuk aan het vertrouwen van burgers en leidt tot maatschappelijke verontwaardiging. Door corruptie blijft misdaad bestaan en*

## II Over dit document

*worden bedrijven, overheden en de samenleving benadeeld. Dit tast een eerlijke en efficiënte uitoefening van publieke taken en het functioneren van het economische systeem aan. In het bedrijfsleven verstoort corruptie het level playing field, noodzakelijk voor een goed functionerende economie, waardoor nieuwe toetreders geen kans maken en bonafide bedrijven uit een markt worden gedrukt.'* (Openbaar Ministerie).

In Nederland is omkoping als verschijningsvorm van corruptie strafbaar gesteld in het Wetboek van Strafrecht. Hierin wordt zowel ambtelijke als niet-ambtelijke omkoping vermeld. De Nederlandse wet is ook van toepassing op Nederlandse ondernemers die in het buitenland een partij omkopen. Dit wordt extraterritoriale werking genoemd. Internationale anti-corruptiewetgeving zoals Amerikaanse Foreign Corrupt Practices Act (FCPA), de Franse Sapin II en de UK Bribery Act hebben ook een extraterritoriale werking. Nederlandse bedrijven kunnen daardoor ook te maken krijgen met de Amerikaanse, Britse en Franse rechtshandhavers, als ze (ook) onder deze buitenlandse wetgeving vallen. De consequenties – boetes, reputatieverlies en omzetsderving – kunnen zo groot worden dat zij materieel zijn voor de jaarrekening. Deze Amerikaanse, Engelse en Franse wetten stellen bovendien eisen aan het stelsel voor interne beheersing van ondernemingen. Als de aandacht voor corruptie en corruptierisico's tekortschiet, is dat een strafverzwarende omstandigheid.

Europese staten proberen onder meer in OESO-verband corruptie te bestrijden. De OESO-conventie tegen corruptie verplicht de aangesloten staten omkoping van buitenlandse ambtenaren door hun ingezetenen strafbaar te stellen. De [Europese Commissie](#) stuurt sinds 2023 aan op een strengere, geharmoniseerde bestrijding van corruptie.

Los van verdragen en wetgeving wordt de accountant op grond van de eigen gedrags- en beroepsregels bij corruptie – net als bij fraude, witwassen en terrorismefinanciering – geacht op te treden en te handelen in het publiek belang. Met name het fundamentele beginsel van integriteit uit

de VGBA verlangt van de accountant dat deze zich verre houdt van corruptie. Ook de NV COS spelen in op deze publieke verantwoordelijkheid met de Standaarden 240, 250 en 4410. [Zie hoofdstuk 3](#). De Standaarden vereisen dat de accountant let op aanwijzingen van corruptie.

De rol van de accountant is echter begrensd. De klant is primair verantwoordelijk voor corruptiebestrijding en het voorkomen hiervan. Zo moet de klant bijvoorbeeld zorgen voor een goede interne beheersing die materiële fraudes en dus ook materiële omkoping voorkomt.

### II.3 Belangrijkste wijzigingen

In 2016 is de eerste versie van Handreiking 1137 geïntroduceerd. Sindsdien is de wet- en regelgeving rondom het accountantsberoep gewijzigd, is het strafrechtelijk vervolgingsbeleid ten aanzien van faciliterende betalingen aangescherpt en is er meer zicht gekomen op nieuwe verschijningsvormen van corruptie. Ten opzichte van de vorige versie van de handreiking zijn de belangrijkste inhoudelijke wijzigingen:

- het aangescherpte vervolgingsbeleid van het Openbaar Ministerie inzake faciliterende betalingen en de invloed op de controle zijn verwerkt;
- door verwijzing naar de VGBA, met name het fundamentele beginsel van integriteit en de NV NOCLAR wordt beklemtoond dat in principe alle accountants oog behoren te hebben voor corruptierisico's en opvolging moeten geven aan aanwijzingen voor corruptie, al is deze Handreiking primair gericht op controleopdrachten;
- er is een hoofdstuk toegevoegd over samenstellingsopdrachten;
- de handreiking is aangepast aan de vernieuwde Standaard 315;
- in de nieuwe versie is een paragraaf opgenomen over de NV NOCLAR;
- uitleg van de verschillende verschijningsvormen van corruptie is toegevoegd;



## II Over dit document

- er is duidelijker uitgewerkt hoe wordt vastgesteld wanneer corruptierisicofactoren corruptierisico's worden;
- er zijn veel praktijkvoorbeelden toegevoegd, grotendeels ontleend aan de (tucht)rechtspraak;
- er is uitgewerkt hoe de accountant moet omgaan met internationale groepsstructuren, controle-informatie die onder het verschoningsrecht van advocaten valt, het recht van audit, transacties met agenten en tussenpersonen, alsmede met faciliterende betalingen;
- de communicatie over bevindingen is nader uitgewerkt;
- de mogelijke consequenties voor de controleverklaring zijn nader uitgewerkt.

Deze Handreiking behandelt de meest voorkomende risico's rondom corruptie, zoals omkoping, faciliterende betalingen en kick-backs zo volledig mogelijk, maar niet compleet. In veel gevallen zal de accountant professionele oordeelsvorming moeten toepassen om de fundamentele beginselen na te leven. Deze Handreiking kan daarbij behulpzaam zijn.

De handreiking bestaat uit informatie over:

- **wat corruptie is** en in welke vormen corruptie de kop op kan steken (zie daarvoor ook de praktijkvoorbeelden uit Bijlage A);
- **de rol van de accountant:**
  - de **corruptierisicoanalyse als onderdeel van de frauderisicoanalyse**;
  - wat te doen als er **corruptierisico's** of aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
  - hoe te communiceren over **bevindingen inzake corruptierisico's**;
  - wat de **mogelijke consequenties zijn voor de controleverklaring**;
  - verplichtingen bij **samenstellingsopdrachten**.

De Handreiking sluit af met een **verdiepend hoofdstuk** over relevante onderwerpen.

### Vorm

De vorm van deze Handreiking is nieuw. Om de urgentie van het corruptieprobleem onder de aandacht te brengen en aan te geven dat corruptie zich ook voordoet in het mkb zijn in Bijlage A **praktijkvoorbeelden** toegevoegd, voornamelijk uit de (tucht)rechtspraak. Om de Handreiking gebruikersvriendelijker te maken, is gekozen voor een document waarbinnen gemakkelijk kan worden doorgelinkt naar de toepasselijke tekstblokken en externe bronnen. De tekst kan weliswaar van begin tot eind worden gelezen, maar dat is in de meeste gevallen niet nodig. Om te voorkomen dat gebruikers relevante passages overslaan, worden met interne koppelingen kruisverbanden gelegd tussen tekstblokken die met elkaar samenhangen. Om de leesbaarheid te vergroten is het taalgebruik enigszins aangepast. Daardoor kunnen sommige zinsneden imperatiever lijken dan de Standaarden voorschrijven. Uiteraard legt de Handreiking geen verplichtingen op die niet ook in de Standaarden staan. Bij twijfel over de interpretatie is de tekst van de Standaarden doorslaggevend.

# Inhoudsopgave

## Hoofdstuk

1. Inleiding
2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
3. De rol van de accountant
4. De corruptierisicoanalyse
5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
6. Wat te doen als er aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
8. Mogelijke consequenties voor de controleverklaring
9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
10. Verdieping

Bijlage A

# Inhoudsopgave

## Hoofdstuk

1. Inleiding
2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
3. De rol van de accountant
4. De corruptierisicoanalyse
5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
6. Wat te doen als er aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
8. Mogelijke consequenties voor de controleverklaring
9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
10. Verdieping

Bijlage A

1. Inleiding
  - 1.1 Doelgroep
  - 1.2 Focus op omkoping en faciliterende betalingen
  - 1.3 Professionele oordeelsvorming en iteratief proces (zichzelf herhalend)
  - 1.4 Corruptierisicoanalyse = frauderisicoanalyse met aandacht voor corruptierisicofactoren
  - 1.5 Factor, risico, aanwijzing, vermoeden, redelijk vermoeden
  - 1.6 Poortwachter
  - 1.7 Verantwoordelijkheden management

# Inhoudsopgave

## Hoofdstuk

1. Inleiding
  2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
  3. De rol van de accountant
  4. De corruptierisicoanalyse
  5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
  6. Wat te doen als er aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
  7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
  8. Mogelijke consequenties voor de controleverklaring
  9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
  10. Verdieping
- Bijlage A

2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
  - 2.1. Wat is corruptie?
  - 2.2. Vormen van corruptie
  - 2.3. Omkoping van ambtenaren en particulieren  
Omkoping in de private sector  
Faciliterende betalingen



# Inhoudsopgave

## Hoofdstuk

1. Inleiding
2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
3. De rol van de accountant
4. De corruptierisicoanalyse
5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
6. Wat te doen als er aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
8. Mogelijke consequenties voor de controleverklaring
9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
10. Verdieping

Bijlage A

### 3 De rol van de accountant

Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)  
NV NOCLAR (Non-Compliance with Laws and Regulations)  
Standaard 240  
Standaard 250  
Standaard 4410



# Inhoudsopgave

## Hoofdstuk

1. Inleiding
  2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
  3. De rol van de accountant
  4. De corruptierisicoanalyse
  5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
  6. Wat te doen als er aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
  7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
  8. Mogelijke consequenties voor de controleverklaring
  9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
  10. Verdieping
- Bijlage A
4. De corruptierisicoanalyse
    - 4.1 Inleiding
    - 4.2 Identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang
      - 4.2.1 Inzicht verkrijgen in de klant, zijn omgeving en het toepasselijke stelsel voor financiële verslaggeving
        - 4.2.1.1 Corruptierisicofactoren verbonden aan sectoren
        - 4.2.1.2 Corruptierisicofactoren verbonden aan geografische gebieden
        - 4.2.1.3 Klantspecifieke kenmerken
      - 4.2.2 Inzicht verkrijgen in het interne beheersingssysteem
        - 4.2.2.1 Inleiding
        - 4.2.2.2 Opzet en implementatie interne beheersingsmaatregelen
        - 4.2.2.3 Interne beheersingsomgeving evalueren
    - 4.3 Cijferanalyses uitvoeren en informatie inwinnen
    - 4.4 Corruptierisico's identificeren en evalueren
      - 4.4.1 Inleiding
      - 4.4.2 Evalueren van corruptierisicofactoren en identificeren van corruptierisico's
      - 4.4.3 Materialiteit
        - Afgeleide transacties
        - Kwalitatieve benadering
      - 4.4.4 Waarschijnlijkheid
      - 4.4.5 Diepgaande invloed
      - 4.4.6 Corruptierisico's inschatten

# Inhoudsopgave

## Hoofdstuk

1. Inleiding
  2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
  3. De rol van de accountant
  4. De corruptierisicoanalyse
  5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
  6. Wat te doen als er aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
  7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
  8. Mogelijke consequenties voor de controleverklaring
  9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
  10. Verdieping
- Bijlage A
5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
    - 5.1 Inleiding
    - 5.2 Effectieve werking van de interne beheersing ten aanzien van corruptierisico's toetsen
    - 5.3 Uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden
      - 5.3.1 Inleiding
      - 5.3.2 Bepalen en uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden
      - 5.3.3 Betalingen aan agenten, onder meer voor het verkrijgen van opdrachten
      - 5.3.4 Transacties met overheden
      - 5.3.5 Kosten van representatie, sponsoring en andere marketingkosten
      - 5.3.6 Reis- en verblijfskosten
      - 5.3.7 Inkoop, waaronder aanbesteding en het risico op kickbacks

# Inhoudsopgave

## Hoofdstuk

1. Inleiding
2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
3. De rol van de accountant
4. De corruptierisicoanalyse
5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
6. Wat te doen als er aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
  - 6.1 Inleiding
  - 6.2 Aanvullend onderzoek
  - 6.3 Melding ongebruikelijke transactie op grond van de Wwft  
Boete voor poortwachter
7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
8. Mogelijke consequenties voor de controleverklaring
9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
10. Verdieping

Bijlage A

# Inhoudsopgave

## Hoofdstuk

1. Inleiding
  2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
  3. De rol van de accountant
  4. De corruptierisicoanalyse
  5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
  6. Wat te doen als er aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
  7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
  8. Mogelijke consequenties voor de controleverklaring
  9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
  10. Verdieping
- Bijlage A
7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
    - 7.1. Inleiding
    - 7.2. Communiceren over corruptierisico's in het bestuursverslag
    - 7.3. Communiceren met het management en het toezichhoudend orgaan
      - 7.3.1. Communiceren over tekortkomingen in de interne beheersing (opzet, bestaan of werking)
      - 7.3.2. Communiceren bij niet-naleving van wet- en regelgeving als gevolg van tekortkomingen in de interne beheersing
      - 7.3.3. Schriftelijke bevestigingen opvragen
      - 7.3.4. Communiceren als het oordeel wordt aangepast als gevolg van tekortkomingen in de interne beheersing of onvoldoende teruggedrongen corruptierisico's
      - 7.3.5. Mogelijke bespreekpunten met het management
    - 7.4. Communiceren met externe partijen over corruptierisico's
    - 7.5. Communiceren met het management en het toezichhoudend orgaan over aanwijzingen en vermoedens
    - 7.6. Communiceren met externe partijen over aanwijzingen en vermoedens
      - 7.6.1. Geen adequate reactie bij vermoeden van corruptie



# Inhoudsopgave

## Hoofdstuk

1. Inleiding
2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
3. De rol van de accountant
4. De corruptierisicoanalyse
5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
6. Wat te doen als er aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
- 8. Mogelijke consequenties voor de controleverklaring**
9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
10. Verdieping

Bijlage A

## **8 Mogelijke consequenties voor de controleverklaring**

- 8.1 Inleiding
- 8.2 Het oordeel van de accountant
- 8.3 Fraudesectie, kernpunten en overige aangelegenheden



# Inhoudsopgave

## Hoofdstuk

1. Inleiding
  2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
  3. De rol van de accountant
  4. De corruptierisicoanalyse
  5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
  6. Wat te doen als er aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
  7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
  8. Mogelijke consequenties voor de controleverklaring
  9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
  10. Verdieping
- Bijlage A

9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
- 9.1 Inleiding
- 9.2 Corruptie en fraude
- 9.3 Standaard 4410 en Handreiking 1136
- 9.4 Stappen bij vermoeden van fraude
- 9.5 Kosten die kunnen wijzen op corruptie (en fraude)

# Inhoudsopgave

## Hoofdstuk

1. Inleiding
2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
3. De rol van de accountant
4. De corruptierisicoanalyse
5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
6. Wat te doen als er aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
8. Mogelijke consequenties voor de controleverklaring
9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
10. Verdieping

Bijlage A

10. Verdieping
  - 10.1 Geprivilegieerde informatie
    - Vertrouwelijkheid vs volledigheid
    - Beoordelen deskundigheid en objectiviteit
    - Controleaanpak
    - Kennismemen van geprivilegieerde informatie
    - Vertrouwelijkheid beschermen in controledossier
    - Beperking, onthouding, beëindiging
  - 10.2 Corruptierisico's bij internationale groepsstructuren
    - 10.2.1 Algemeen
  - 10.3 Transacties via agenten en tussenpersonen
  - 10.4 Right to audit
    - Inleiding
    - Belang *right-to-audit* clause
    - Uitvoering clause en werkzaamheden accountant
    - Inschakeling deskundige
    - Right to audit niet uitgeoefend; niet voldoende en geschikte controle-informatie
  - 10.5 Faciliterende betalingen
    - Risicoanalyse
    - Werkzaamheden
    - Evalueren van aanwijzingen
    - Voorbeelden
  - 10.6 Overzicht meldplichten

# Inhoudsopgave

## Hoofdstuk

1. Inleiding
2. Corruptie – vormen van strafbaarheid
3. De rol van de accountant
4. De corruptierisicoanalyse
5. Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd?
6. Wat te doen als er aanwijzingen voor corruptie worden geïdentificeerd?
7. Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's
8. Mogelijke consequenties voor de controleverklaring
9. Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten
10. Verdieping

## Bijlage A

### Bijlage A

- A.1 Facturen voor 'adviesdiensten'
- A.2 Onbekende partijen, branchevreemde leveranciers 'adviesdiensten'
- A.3 Projectkosten en representatiekosten
- A.4 Personeelskosten en facturen voor leveranties van derden
- A.5 Hoge provisiebetalings zonder facturen
- A.6 Bonusbetalingen
- A.7 Congressen, etentjes en teambuilding
- A.8 Sponsorgeld doorgestort naar stichting
- A.9 Overdracht aandelen joint venture en 'lening'
- A.10 Joint venture met ongelijke inbreng in risicovolle sector en regio

# 1 Inleiding

Dit hoofdstuk in het kort

De uitgangspunten voor deze Handreiking worden uiteengezet:

- De doelgroep;
- Waarom de focus ligt op omkoping;
- Waarom professionele oordeelsvorming belangrijk blijft;
- De corruptierisicoanalyse is een onzelfstandig onderdeel van de verplichte frauderisicoanalyse;
- Wanneer wordt een factor een risico en een risico een aanwijzing? En wanneer verandert een aanwijzing in een vermoeden? Wanneer is sprake van een redelijk vermoeden?
- Corruptie(bestrijding) is primair de verantwoordelijkheid van het management;
- De accountant heeft een rol als poortwachter.

## 1.1 Doelgroep

Alle accountants kunnen aanlopen tegen (mogelijke) corruptie. Deze Handreiking is toegespitst op controle- en (in iets mindere mate) op samenstellingsopdrachten. In andere gevallen kunnen accountants baat hebben bij de beschrijving van de inherente risicofactoren en de beschrijving van de vervolgacties als een vermoeden van corruptie bestaat.

## 1.2 Focus op omkoping en faciliterende betalingen

Net als fraude is corruptie een containerbegrip, dat vele vormen omvat, onder meer: omkoping, kickbacks, faciliterende betalingen, onrechtmatige verstrekkingen, belangenverstremgeling en afpersing (waaronder gijzelsoftware). Het in 2020 aangescherpte vervolgingsbeleid van het Openbaar Ministerie is vooral gericht op omkoping – waaronder kickbacks – én faciliterende betalingen. Deze Handreiking concentreert zich daarom op deze vormen van corruptie. Deze vormen gaan bijna altijd gepaard met

fraude en witwassen. In de meeste gevallen gaat het bij omkoping om oneigenlijke toe-eigening van activa. In paragraaf A5 van Standaard 240 staan verschillende voorbeelden uitgewerkt van het oneigenlijk toe-eigenen van activa. Hierin staat onder meer dat het aanwenden van middelen uit de organisatie voor diensten die niet zijn ontvangen valt onder oneigenlijke toe-eigening van activa. In geval van omkoping kan er ook sprake zijn van een betaling voor een niet ontvangen dienst. Daarnaast kan een (verkoper van een) onderneming middelen inzetten om andere partijen om te kopen om daarmee omzet veilig te stellen of te realiseren. De voorbeelden die worden genoemd in paragraaf A5 van Standaard 240 geven ook een expliciet voorbeeld van private omkoping: “commissies die leveranciers aan inkopers van de entiteit betalen in ruil voor het kunstmatig verhogen van de prijzen”. Hiermee valt omkoping onder de scope van Standaard 240 (Standaard 240.3). Tijdens het schrijven van deze Handreiking heeft de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) een consultatie uitgebracht voor het aanpassen van ISA 240. In deze conceptversie van de nieuwe Standaard worden voorbeelden van corruptie uitgewerkt.

Ook de AFM, de Belastingdienst/FIOD en het Openbaar Ministerie beschouwen corruptie als een vorm van fraude. Zo noemt de AFM corruptie in één adem met valsheid in geschrift als voorbeeld van een incident dat moet worden gemeld:

*“Een cliënt van de accountantsorganisatie wordt door een opsporingsinstantie verdacht van het begaan van een of meer strafbare feiten. De aard van de verdenkingen zijn ernstig. Daarbij kan worden gedacht aan valsheid in geschrift, witwassen, corruptie, fiscale delicten, maar ook overtredingen van de Wwft en ernstige overtredingen van de Wft.” (zie p. 8 Interpretaties).*

In deze Handreiking neemt Standaard 240 de belangrijkste plaats in. De definitie “fraude” is volgens deze Standaard: “Een opzettelijke handeling door een of meer leden van het management, met governance belaste

# 1 Inleiding

personen, werknemers of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te verkrijgen". Volgens deze definitie is omkoping in de praktijk vrijwel altijd ook een vorm van fraude, omdat daarbij sprake is van:

- opzet;
- gericht op onrechtmatig of onwettig voordeel;
- misleiding.

In tegenstelling tot fraude bestaat voor corruptie echter geen afzonderlijke Standaard. Mede vanwege de focus op omkoping is de uitwerking in deze Handreiking vooral gebaseerd op Standaard 240.

## 1.3 Professionele oordeelsvorming en iteratief proces (zichzelf herhalend)

De Standaarden schrijven voor dat de accountant als basis voor een controleoordeel een redelijke mate van zekerheid verkrijgt over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. Bij iedere jaarrekeningcontrole kunnen de feiten en omstandigheden verschillen. Professionele oordeelsvorming past de accountant daarom zowel bij het plannen als het uitvoeren van de controle toe. Deze Handreiking dekt de meest gangbare risico's en vormen van corruptie en is zo volledig mogelijk, maar is niet compleet. In veel gevallen zal de accountant op basis van professionele oordeelsvorming moeten handelen en de controle met een professioneel-kritische instelling moeten plannen en uitvoeren.

Een controle volgens de Standaarden heeft een iteratief karakter en vergt van de accountant de flexibiliteit om zo nodig een stapje terug te zetten naar een eerdere fase van het controleproces. Daarmee reageert de accountant op nieuwe informatie of omstandigheden die tijdens de controle naar voren komen. Als bijvoorbeeld tijdens het uitvoeren van gegevensge-

richte werkzaamheden een vermoeden van mogelijke corruptie rijst, is het volgens Standaard 240 niet alleen de verantwoordelijkheid van de accountant om de nodige maatregelen te nemen, maar ook de eerder uitgevoerde risicoanalyse te herevalueren.

## 1.4 Corruptierisicoanalyse = frauderisicoanalyse met aandacht voor corruptierisicofactoren

De frauderisicoanalyse is volgens Standaard 240 een verplicht onderdeel van de controle. Bij het uitvoeren van de frauderisicoanalyse kunnen frauderisicofactoren worden geïdentificeerd die samenhangen met corruptie. In deze Handreiking wordt de aandacht voor corruptierisicofactoren voor de leesbaarheid corruptierisicoanalyse genoemd. Deze analyse staat niet op zichzelf en mondt niet uit in een zelfstandig document, maar is een onderdeel van de frauderisicoanalyse. Bij de corruptierisicoanalyse volgt de accountant Standaard 240, die meer specifieke (analyse)werkzaamheden en stappen voorschrijft dan Standaard 315 doet voor de algemene risicoanalyse die verplicht is bij de controle .

Bij een corruptierisicoanalyse analyseert de accountant de corruptierisicofactoren bij de controleklant en haar omgeving. De analyse van de corruptierisicofactoren wordt behandeld in [hoofdstuk 4](#). Corruptierisicofactoren kunnen een aanwijzing zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van corruptie. In [hoofdstuk 5](#) wordt behandeld hoe de accountant omgaat met geïdentificeerde corruptierisico's. Tijdens de controle kan de accountant stuiten op aanwijzingen voor corruptie; ook op andere momenten is dat mogelijk. In [hoofdstuk 6](#) komt aan de orde wat de accountant moet doen bij aanwijzingen voor corruptie. Het gesprek met het management over het onderzoek naar de aanwijzingen kan een vermoeden van corruptie opleveren. In [hoofdstuk 6](#) wordt ook besproken wat de accountant moet doen bij vermoedens van corruptie. In de paragraaf hierna wordt uiteengezet wat de verschillen zijn tussen factor, risico, aanwijzing en (redelijk) vermoeden.



# 1 Inleiding

## Risicofactor

De klant is afhankelijk van aanbestedingen, met grote contracten, waarbij de beslissing door een selecte groep mensen wordt bepaald.



## Risico

Het risico dat inkopers van aanbestedende organisaties worden omgekocht om de aanbesteding te winnen.



## Aanwijzing

Uit de steekproef op de kosten blijkt dat er kosten geboekt zijn, zonder duidelijke tegenprestatie en onderbouwing.



## Vermoeden

De accountant vraagt het management de aanwijzing voor corruptie te (laten) onderzoeken. Uit het onderzoek blijkt dat inkopers geld of goederen hebben ontvangen die niet gerelateerd zijn aan de bedrijfsvoering.

# 1 Inleiding

## 1.5 Factor, risico, aanwijzing, vermoeden, redelijk vermoeden

Standaard 240 definieert frauderisicofactoren als gebeurtenissen of omstandigheden die wijzen op een stimulans of druk om fraude te plegen of die een gelegenheid scheppen om te frauderen.

Risicofactoren kunnen na evaluatie risico's blijken en risico's kunnen na aanvullende werkzaamheden of op basis van verkregen controle-informatie een aanwijzing voor corruptie opleveren, die na aanvullend onderzoek uitmondt in een vermoeden. Hierna worden de verschillen tussen aanwijzing, vermoeden, Wwft-vermoeden en redelijk vermoeden nader toegelicht.

Aanwijzing: omstandigheden die kunnen wijzen op de mogelijkheid dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, die het gevolg is van corruptie. Deze definitie is afgeleid van de uitleg van een aanwijzing van fraude uit Standaard 240. Naar aanleiding van een aanwijzing voor corruptie voert de accountant nader onderzoek uit om te kunnen evalueren of er sprake is van een vermoeden van corruptie van materieel belang. In het geval van een controleopdracht herevalueert de accountant de risico-inschatting en bepaalt deze de invloed op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden. Een aanwijzing is dus een aanleiding die noopt tot een nadere evaluatie. Die evaluatie en dat onderzoek kunnen uitmonden in een vermoeden van corruptie, zie ook [hoofdstuk 6](#).

In Standaard 240 zijn de aanwijzingen voor fraude en het vermoeden van fraude niet uitgewerkt in de lijst met definities. Standaard 240 maakt ook geen onderscheid tussen een aanwijzing van fraude en een vermoeden van fraude. In beide gevallen is de accountant bij het identificeren hiervan verplicht aanvullende stappen te zetten. Voor de leesbaarheid van deze Handreiking hebben we er voor gekozen een vermoeden van fraude te behandelen als de fase waarin de nadere evaluatie van de accountant heeft plaatsgevonden.

Vermoeden: als de accountant na een nadere evaluatie en onderzoek van een aanwijzing concludeert dat de informatie wijst op corruptie van materieel belang. Of dat vermoeden terecht blijkt, kan in de meeste gevallen alleen de rechter bepalen. De accountant moet bij een vermoeden in ieder geval in gesprek gaan met het management of de interne toezichthouders en erop aandringen dat de klant herstelmaatregelen neemt rondom de vermoede corruptie. Zie ook [hoofdstuk 6](#).

Vermoeden in het kader van de Wwft: in veel gevallen zal bij een aanwijzing voor corruptie het vermoeden ontstaan dat de betrokken transactie ongebruikelijk is in de zin van de Wwft. Het vermoeden is in de Wwft anders geformuleerd dan in Standaard 240. Een accountant zal sneller een vermoeden van een ongebruikelijke transactie volgens de Wwft hebben dan volgens Standaard 240. Volgens [vaste rechtspraak](#) moet de accountant elke ongebruikelijke transactie melden, zodra de accountant vermoedt dat die verband kan houden met witwassen (of terrorismefinanciering). De uitleg van een vermoeden volgens de Wwft brengt met zich mee dat er een lage drempel is om te melden. Enig onderzoek doen voor de melding is geoorloofd, maar de accountant kan niet wachten tot deze een deugdelijke grondslag of sluitend bewijs heeft voor witwassen of terrorismefinanciering. De accountantsorganisatie moet de ongebruikelijke transactie 'onverwijld' melden bij de Financial Intelligence Unit Nederland (FIU-NL). Zie ook [6.3](#).

Redelijk vermoeden: is een – door de wetgever niet nader ingevuld – strafrechtelijk begrip, dat met name relevant is voor het toepassen van dwangmiddelen door opsporingsambtenaren. Voor accountants die wettelijke controles verrichten is dit relevant. [Artikel 26 van de Wta](#) spreekt van een 'redelijk vermoeden': als een accountant bij een organisatie die niet van openbaar belang is, stuit op gegevens of informatie die 'het redelijk vermoeden rechtvaardigen dat sprake is van fraude van materieel belang' bij de financiële verantwoording van de controleklant, meldt de

# 1 Inleiding

accountant dit aan een bevoegd opsporingsambtenaar. Een belangrijke uitzondering op deze regel staat in artikel 37 van de Bta. De uitzondering houdt in dat een melding achterwege kan blijven als een klant onderzoek doet en vervolgens passende herstelmaatregelen uitvoert. [Zie ook 6.3.](#) Praktisch gesproken bestaat er geen verschil tussen de definitie van een vermoeden van fraude uit Standaard 240 en de definitie redelijk vermoeden van fraude uit de wetteksten. In deze handreiking wordt de term 'vermoeden' gehanteerd.

Een accountant heeft dus in het kader van de jaarrekeningcontrole verantwoordelijkheden bij aanwijzingen van fraude in het kader van Standaard 240. Een accountant heeft een verantwoordelijkheid om te onderzoeken en te evalueren of er sprake is van een vermoeden van fraude conform Standaard 240. Nadat het vermoeden van fraude is vastgesteld conform Standaard 240, evalueert de accountant de verplichting tot het doen van een melding in het kader van artikel 26 Wta.

## 1.6 Poortwachter

Hebben accountants wel een rol als poortwachter? Als onder die rol wordt verstaan dat de accountant nader onderzoek doet bij aanwijzingen voor corruptie, daarbij in gesprek gaat met het management en ongebruikelijke transacties meldt, is het antwoord bevestigend. Op grond van Standaard 240 en 250, de NV NOCLAR en de Wwft heeft de accountant een poortwachtersrol bij materiële fraude en corruptie. De rechterlijke macht spreekt in dit verband van de poortwachtersfunctie, [zie 6.3.](#)

## 1.7 Verantwoordelijkheid management

De primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en detecteren van corruptie berust bij het management en de met governance belaste personen van de entiteit. Het is daarom cruciaal dat het management, onder toezicht van de met governance belaste personen, voldoende aandacht besteedt aan het voorkomen van corruptie, bijvoorbeeld met interne beheersingsmaatregelen of een goede tone at the top. Die kunnen leiden tot minder druk en gelegenheid voor het plegen van corruptie en het eventueel rationaliseren of rechtvaardigen daarvan.

Het voorkomen en detecteren van corruptie omvat ook het identificeren van risico's van corruptie. Het is belangrijk dat het management deze risico's weegt en bepaalt hoe waarschijnlijk het is dat ze zich voordoen. Op basis van deze risicoanalyse moet het management beslissen welke acties het moet nemen om deze risico's te verminderen. Dit noemen we een (fraude-)risicoanalyse, waarbij het risico van corruptie moet worden meegenomen. De vernieuwde [COSO fraud risk management guide](#) kan organisaties hierbij hulp bieden. Het is cruciaal dat het management er alles aan doet om personen ervan te weerhouden om corruptie te plegen door de kans op ontdekking en sanctionering te vergroten. Het is daarnaast belangrijk dat het management deze analyse en beheersmaatregelen uitvoert op een manier die past bij de omstandigheden van de organisatie.

## 2 Corruptie – vormen van strafbaarheid

Dit hoofdstuk in het kort

- Wat is corruptie en welke vormen zijn er?
- Wat is het verschil tussen ambtelijke en niet-ambtelijke, actieve en passieve omkoping?
- Waarom zijn omkoping, kickbacks en faciliterende betalingen bijna altijd een vorm van fraude?
- Faciliterende betalingen worden door het Openbaar Ministerie wel degelijk strafrechtelijk vervolgd.

### 2.1 Wat is corruptie?

Corruptie is, net als het begrip fraude, een verzamelnaam voor diverse gedragingen. Bij corruptie maakt iemand misbruik van zijn of haar positie voor persoonlijk of zakelijk gewin. Corruptie is in de kern vaak terug te brengen tot omkoping, waaronder het betalen van kickbacks, of het betalen van smeergeld (faciliterende betalingen). Hierbij maakt het niet uit of de ontvanger van steekpenningen een ambtenaar, politicus of een privaat persoon is. Zie bijvoorbeeld: [Eerlijk zaken doen, zonder corruptie 2023](#).

Corruptie gaat vrijwel altijd samen met andere strafbare feiten, zoals valsheid in geschrift, witwassen en/of deelname aan een criminele organisatie, zie de [praktijkvoorbeelden](#). Corruptie wordt veelal gezien als een vorm van fraude. Volgens fraudeonderzoekers is het wereldwijd de meest voorkomende vorm van waargenomen fraude.

### 2.2 Vormen van corruptie

Er zijn verschillende vormen van corruptie:

- omkoping;
- kickbacks;
- faciliterende betalingen;
- belangenverstremgeling;
- afpersing;
- gijzelsoftware;
- onrechtmatige verstrekkingen.

*Omkoping* is onrechtmatig geld, goederen of diensten verstrekken of beloven om iets gedaan te krijgen. Hieronder vallen betalingen aan personen in privé als onderdeel van het inkoopproces, alsmede het verstrekken van geld, goederen of diensten aan personen in privé. Bekende voorbeelden van omkoopgoederen zijn dure horloges, sieraden en kunst. De aangeboden diensten variëren van onderhoudswerkzaamheden aan de privéwoning tot reizen en 'client entertainment'. Omkoping is strafbaar.

*Kickback-betalingen* zijn vergoedingen die worden betaald aan invloedrijke personen binnen een organisatie in ruil voor een vorm van voordeel. Onrechtmatige betalingen aan bijvoorbeeld opdrachtverstrekkers vallen ook onder omkoping, al zullen die niet altijd zichtbaar zijn in de boekhouding.

*Faciliterende betalingen* zijn kleine betalingen aan (lagere) ambtenaren voor routinematige handelingen die op zichzelf geoorloofd zijn en waarmee niet per se oneerlijk concurrentievoordeel wordt behaald. Bijvoorbeeld om het inklaren van goederen door de douane of het verstrekken van visa en werkvergunningen te bespoedigen. Het doen van faciliterende betalingen is strafbaar en het Openbaar Ministerie heeft het vervolgingsbeleid op dit punt aangescherpt, zie [10.5](#).

## 2 Corruptie – vormen van strafbaarheid

*Belangenverstrengeling* is een situatie waarbij iemand meerdere belangen dient die een zodanige invloed op elkaar kunnen hebben dat de integriteit ten aanzien van het ene of het andere belang in het geding komt en er bijvoorbeeld toe leidt dat steeds dezelfde partijen werk krijgen toegeschoven. Belangenverstrengeling is als zodanig niet strafbaar.

*Afpersing* is iemand met geweld of door bedreiging met geweld dwingen (artikel 318 Wetboek van Strafrecht):

- een goed af te geven dat van hem- of haarzelf of een derde is;
- een schuld aan te gaan of juist door te strepen;
- vertrouwelijke informatie te verstrekken.

Computers besmetten met gijzelsoftware en dan losgeld eisen, is ook een vorm van afpersing. (zie artikel 317 Wetboek van Strafrecht).

Onrechtmatige verstrekkingen worden gedaan om een bepaalde beslissing of handeling te belonen, *nadat* de ontvanger de beslissing heeft genomen of handeling heeft verricht. Het verschil met afpersing en omkoping is dat de intentie ontbreekt om vooraf druk of ongeoorloofde invloed uit te oefenen.

Faciliterende betalingen en steekpenningen staan vaak niet als zodanig in de boeken. In veel gevallen worden de betalingen of giften verhuuld. Giften in natura worden vaak geboekt als bedrijfskosten. Ook overpricing en kickbacks worden vaak buiten de boeken gehouden. In [Bijlage A](#) worden verschillende zaken beschreven, die merendeels zijn ontleend aan de rechtspraak. Zij geven een beeld van de manieren waarop corruptie zich met name in Nederland manifesteert en van de mogelijke frauderisicofactoren. Overigens kunnen die factoren in veel gevallen even goed wijzen op fraude of witwassen.

Het is belangrijk om vast te stellen wat de economische realiteit van transacties is. Transacties met of via **agenten en tussenpersonen** leveren bijvoorbeeld een verhoogd risico van corruptie op. Wat heeft de agent gedaan met het geld van de klant? Wat heeft de agent of tussenpersoon feitelijk gepresteerd voor de commissie of provisie?

Overbilling en kickbacks kunnen bijvoorbeeld schuilgaan achter facturen voor **'adviesdiensten'**. Facturen van branchevreemde leveranciers voor leveranties aan derden of onbekende partijen verdienen ook een kritische blik, zie [A.3](#) en [A.4](#) net als (zeer) hoge **provisiebetalingen zonder facturen**. Bij de bedrijfskosten is aandacht nodig voor **personeelskosten, bonusbetalingen** en **(representatie)kosten als die voor congressen, etentjes en teambuilding**. Steekpenningen - geld waarmee wordt omgekocht - kunnen ook de vorm aannemen van **sponsorgeld** of een **ongelijke inbreng in een joint venture**, vooral in een risicovolle **sector of risicoland**.

### 2.3 Omkoping van ambtenaren en particulieren

In Nederland is omkoping strafbaar gesteld in het Wetboek van Strafrecht. Het wetboek maakt onderscheid tussen omkopen (actieve omkoping) en zich laten omkopen (passieve omkoping). Daarbij maakt het verschil of er een ambtenaar wordt omgekocht (ambtelijke omkoping) dan wel een werknemer, functionaris of vertegenwoordiger van een private onderneming (niet-ambtelijke omkoping).

Het is voor Nederlanders en buitenlanders verboden om een Nederlandse ambtenaar om te kopen terwijl Nederlandse ambtenaren zich ook niet mogen laten omkopen. Bovendien is het strafbaar om een buitenlandse ambtenaar om te kopen. In het algemeen heeft het Nederlandse Openbaar Ministerie (OM) rechtsmacht wanneer bij omkoping een verband bestaat met Nederland. In de meeste landen is omkoping strafbaar gesteld.



## 2 Corruptie – vormen van strafbaarheid

De accountant moet er rekening mee houden dat de strafbaarstelling van corruptie per land kan verschillen. De accountant zal in de corruptierisicoanalyse daarom de specifieke bepalingen uit relevante buitenlandse corruptiewetgeving in overweging nemen.

### **Actieve omkoping buitenlandse ambtenaren of functionarissen (Wetboek van Strafrecht, artikel 177)**

#### **Gestraft wordt:**

1. hij die een ambtenaar een gift of belofte doet dan wel een dienst verleent of aanbiedt met het oogmerk om hem te bewegen in zijn bediening iets te doen of na te laten;
2. hij die een ambtenaar een gift of belofte doet dan wel een dienst verleent of aanbiedt ten gevolge of naar aanleiding van hetgeen door deze in zijn huidige of vroegere bediening is gedaan of nagelaten. (...)

### **Actieve omkoping buitenlandse ambtenaren of functionarissen (Wetboek van Strafrecht, artikel 178a)**

1. Met ambtenaren worden ten aanzien van [artikel 177](#) gelijkgesteld personen in de openbare dienst van een vreemde staat of van een volkenrechtelijke organisatie.
2. Met ambtenaren worden ten aanzien van [artikel 177, eerste lid, onder 2°](#), voormalige ambtenaren gelijkgesteld. (...)

### **Passieve ambtelijke omkoping (Wetboek van Strafrecht, artikel 363)**

#### **Gestraft wordt de ambtenaar:**

1. die een gift of belofte dan wel een dienst aanneemt, 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. die een gift of belofte dan wel een dienst aanneemt, wetende of redelijkerwijs vermoedende dat deze hem gedaan, verleend of aan-

geboden wordt ten gevolge of naar aanleiding van hetgeen door hem in zijn huidige of vroegere bediening is gedaan of nagelaten;

3. die een gift of belofte dan wel een dienst vraagt teneinde hem te bewegen om in zijn bediening iets te doen of na te laten;
4. die een gift of belofte dan wel een dienst vraagt ten gevolge of naar aanleiding van hetgeen door hem in zijn huidige of vroegere bediening is gedaan of nagelaten. (...)

### **Omkoping in de private sector**

#### **Niet-ambtelijke omkoping (artikel 328 ter)**

##### *Passief*

#### **Gestraft wordt:**

1. Hij die, anders dan als ambtenaar, werkzaam zijnde in dienstbetrekking of optredend als lasthebber, naar aanleiding van hetgeen hij in strijd met zijn plicht in zijn betrekking of bij de uitvoering van zijn last heeft gedaan of nagelaten dan wel zal doen of nalaten, een gift, belofte of dienst aanneemt dan wel vraagt. (...)

##### *Actief*

#### **Gestraft wordt:**

2. (...) hij die aan iemand die, anders dan als ambtenaar, werkzaam is in dienstbetrekking of optreedt als lasthebber, naar aanleiding van hetgeen deze in zijn betrekking of bij de uitvoering van zijn last heeft gedaan of nagelaten dan wel zal doen of nalaten, een gift of belofte doet dan wel een dienst verleent of aanbiedt van die aard of onder zodanige omstandigheden, dat hij redelijkerwijs moet aannemen dat deze handelt in strijd met zijn plicht. (...)

## 2 Corruptie – vormen van strafbaarheid

4/4

Deze bepaling stelt omkoping van en door personen in de private sector strafbaar. In tegenstelling tot bijvoorbeeld de Amerikaanse Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) is private omkoping volgens de Nederlandse wetgeving dus wel strafbaar.

Bij niet-ambtelijke omkoping wordt in strijd gehandeld met de plicht tegenover de werkgever of opdrachtgever. Dat doen de omkoper en de omgekochte in de meeste gevallen als zij de omkoping verzwijgen tegenover hun werkgever of opdrachtgever.

Private omkoping kan schadelijk zijn voor de onderneming als bedrijven en instanties geen zaken meer willen doen met een organisatie waarvan een werknemer of agent wordt verdacht van of is veroordeeld voor omkoping.

Een bedrijf mag particuliere zakenrelaties, zoals inkopers of beslissers van andere bedrijven, enigszins in de watten leggen bij het acquireren van bijvoorbeeld opdrachten. Indien een bedrijf de grens van het betamelijke onderschrijdt, wordt dit mogelijk ook een strafbaar feit.

### Faciliterende betalingen

De FIOD en het Openbaar Ministerie beschouwen faciliterende betalingen als een aparte vorm van omkoping. In het [OESO-verdrag](#) tegen corruptie wordt het doen van geringe betalingen 'ter vergemakkelijking' buiten beschouwing gelaten. Dit soort *facilitation payments* valt niet onder de verdragsrechtelijke verplichting voor landen om omkoping van buitenlandse ambtenaren strafbaar te stellen. Nederland voldoet aan die verplichting met [artikel 177](#) van het Wetboek van Strafrecht. In dit wetsartikel maakt het voor de strafrechtelijke aansprakelijkheid echter niet uit met welk doel een ambtenaar wordt omgekocht. Dus óók het faciliteren van procedures valt eronder. Daarentegen maakt de [FCPA](#) wel een uitzondering voor faciliterende betalingen. Daardoor kan het onderscheid tussen omkoping en dit soort betalingen bij klanten die onder de jurisdictie van de FCPA vallen wel degelijk relevant zijn.

Omdat het pleegt te gaan om geringe bedragen leeft bij sommigen het idee dat het OM aan de vervolging voor dit soort corruptie geen hoge prioriteit toekent. In de [Aanwijzing opsporing en vervolging ambtelijke corruptie in Nederland](#) uit 2022 maakt het Openbaar Ministerie echter geen onderscheid meer tussen omkoping en faciliterende betalingen. Voor beide categorieën bepalen dezelfde factoren wanneer het OM overgaat tot strafvervolging. Meer over het vervolgingsbeleid en het omgaan met mogelijk faciliterende betalingen in [10.5](#).

# 3 De rol van de accountant

Dit hoofdstuk in het kort

- Een overzicht van de gedrags- en beroepsregels en Standaarden die het meest relevant zijn in verband met corruptie;
- De nadruk ligt op de normen voor controleopdrachten en in mindere mate op samenstellingsopdrachten;
- Sommige normen gelden voor álle accountants, dus ook accountants in business, interne en overheidsaccountants.

Belangrijke beginselen en regels zijn te vinden in de VGBA respectievelijk de NV NOCLAR. Deze gelden immers voor alle soorten accountants, dus zowel voor controlerend als niet-controlerend accountants en of zij nu wel of niet senior zijn. Voor controleopdrachten is bovendien met name Standaard 240 relevant; voor de samenstellingsopdrachten Standaard 4410.

## Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)

De fundamentele beginselen uit de VGBA gelden voor alle accountants die een professionele dienst uitoefenen. Voor corruptie is met name het integriteitsbeginsel van toepassing. Dit is uitgewerkt in de artikelen 6 tot en met 10a.

Artikel 6 verplicht de accountant zelf eerlijk en oprecht op te treden. De accountant handelt uiteraard niet integer als deze zelf omkoopt.

Volgens artikel 7 neemt de accountant, als deze betrokken is bij of in verband wordt gebracht met niet-integer handelen van anderen, bijvoorbeeld een klant of de organisatie waarbij de accountant werkzaam is of waaraan deze is verbonden, maatregelen die gericht zijn op het beëin-

digen van dit handelen. De accountant komt dus in actie als de klant of de organisatie waarbij de accountant werkzaam is ambtenaren omkoopt. Als dat niet gaat, distantieert de accountant zich van dat handelen (of nalaten).

## NV NOCLAR (Non-Compliance with Laws and Regulations)

In de NV NOCLAR staat hoe accountants omgaan met hun fundamentele beginselen uit de VGBA ingeval van niet-naleving van wet- of regelgeving. De NV NOCLAR gelden voor alle accountants, maar bij de stappen wordt onderscheid gemaakt tussen soorten accountants: wel respectievelijk niet-controlerend accountant en wel/geen senior positie binnen een organisatie. Zie hiervoor de [Toelichting](#).

Als de accountant tijdens het uitvoeren van een professionele dienst mogelijke of dreigende overtredingen van wet- en regelgeving ziet, die relevant en duidelijk méér dan onbetekenend zijn, wordt op grond van [NV NOCLAR](#) verwacht dat de accountant in actie komt en het [NOCLAR-stappenplan doorloopt](#) (artikel 3).

De accountant bespreekt aanwijzingen voor corruptie met het management, laat de aanwijzingen onderzoeken (door de klant of een specialist) en dringt aan op passende maatregelen. Als de klant niet adequaat reageert, overweegt de accountant de opdracht terug te geven (Standaard 210.17). Er kunnen meldplichten gelden. ([zie ook Overzicht meldplichten](#)).

Vermoedens van corruptie moet de accountant altijd onverwijld melden bij de FIU-Nederland op grond van [de Wwft. Zie 6.3](#).

## 3 De rol van de accountant

### Standaard 240

In *Standaard 240.12a* is fraude gedefinieerd als een opzettelijke handeling van één of meer personen uit de kring van het management, met governance belaste personen, het personeel of derden, die gebruik maakt of maken van misleiding om een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen. Het gaat bij fraude dus om drie kenmerken:

- opzet;
- gericht op onrechtmatig of onwettig voordeel;
- misleiding.

In deze Handreiking worden de stappen uit Standaard 240 en NV NOCLAR gevolgd. Corruptie is een containerbegrip en er bestaat niet één toegespitste Standaard voor. Omdat omkoping – dus ook kickbacks - en faciliterende betalingen het meest voorkomen en het vervolgingsbeleid van het Openbaar Ministerie zich hierop concentreert richt deze Handreiking zich met name op deze vormen van corruptie. In deze Handreiking is Standaard 240 het uitgangspunt en volgt de accountant de stappen die in deze Standaard zijn voorgescreven. In de zeldzame gevallen dat bij corruptie één of meer elementen van fraude ontbreken, dan leeft de controlerend accountant primair [Standaard 250](#) na. De [NV NOCLAR](#) gelden voor alle soorten accountants en werkzaamheden.

Corruptie is gericht op het behalen van onrechtmatig of onwettig voordeel. Ook van misleiding is vrijwel altijd sprake, omdat zowel de betalende als de ontvangende partij de betaling van steekpenningen of smeergeld - dus geld waarmee wordt omgekocht - probeert te verbergen.

In tegenstelling tot benadeling van de klant bij 'gewone' fraude bestaat bij corruptie het risico dat individuele personeelsleden en managers op diverse niveaus corruptie proberen te rechtvaardigen door te wijzen op het financiële 'voordeel' dat de klant er op korte termijn mee behaalt.

Dus meer dan bij 'gewone' fraude kan het kortetermijnvoordeel mensen ertoe brengen corruptie 'aanvaardbaar' te vinden, terwijl dat voordeel voor de klant uiteraard geen rechtvaardiging is voor corruptie die anderen benadeelt.

Als de controlerend accountant aanwijzingen ziet voor corruptie zal deze, net als bij een aanwijzing voor fraude, aanvullende werkzaamheden uitvoeren om de aard en omvang van mogelijke overtredingen vast te stellen.

### Standaard 250

De accountant dient 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 de zeldzame gevallen dat bij corruptie één of meer elementen van fraude ontbreken, handelt de controlerend accountant in overeenstemming met Standaard 250 en [NV NOCLAR](#).

In [Standaard 250](#) staan voorschriften om de controlerend accountant te helpen afwijkingen van materieel belang te identificeren in de financiële overzichten voor zo ver die het gevolg zijn van niet-naleving van wet- en regelgeving. De accountant handhaaft gedurende de controle een professioneel-kritische instelling en is alert op overtredingen van de wet- en regelgeving aangezien die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

Het identificeren van inbreuken op de wet- en regelgeving kan gevolgen hebben voor de controlerend accountant. Die heroverweegt indien nodig niet alleen de integriteit van het management of van werknemers, maar evalueert ook de risicoanalyse voor de controleopdracht en/of die van de klant zelf.

# 3 De rol van de accountant

Als de klant de wet- en regelgeving niet naleeft, bijvoorbeeld door mee te werken aan corruptie, kan dit resulteren in een afwijking van materieel belang in de jaarrekening. Wegens de dreiging van boetes, schadeclaims, reputatieverlies en omzetzerving kan in de jaarrekening een voorziening of een adequate toelichting nodig zijn (Standaard 250.19b).

## Standaard 4410

Bij samenstellingsopdrachten volgt de accountant Standaard 4410. Volgens paragraaf 21 behoort de accountant daarbij de relevante ethische voorschriften na te leven. Volgens paragraaf 34 lid c stelt de accountant 'geschikte aanpassingen' voor aan het management als de accountant zich er bij het samenstellen van bewust wordt dat de historische financiële informatie misleidend is – *“waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving”*. Bij samenstellingsopdrachten kan tevens NV NOCLAR van toepassing zijn.

De accountant geeft de opdracht terug als:

- deze corruptie vermoedt; en
- deze daarom aanpassingen voorstelt; maar
- het management die aanpassingen weigert door te voeren; of
- het management de accountant verbiedt de voorgestelde aanpassingen aan te brengen.

Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving (paragraaf 35).

De accountant informeert vervolgens de met governance belaste personen over de redenen daarvoor (paragraaf 35).

Meer over samenstellingsopdrachten in [hoofdstuk 9](#).

# 4 De corruptierisicoanalyse

Dit hoofdstuk in het kort

- De risicoanalyse inzake corruptie is een onderdeel van de verplichte frauderisicoanalyse;
- De controlerend accountant voert de verplichte risicoanalyse van Standaard 315 uit met vijf aanvullende werkzaamheden uit Standaard 240;
- Uitgelegd wordt hoe de accountant corruptierisicofactoren evalueert en corruptierisico's identificeert en inschat.

Let op: De frauderisicoanalyse is volgens Standaard 240 een verplicht onderdeel van de controle. Bij het uitvoeren van de corruptierisicoanalyse kunnen corruptierisicofactoren worden geïdentificeerd. Deze analyse staat niet op zichzelf en mondt niet uit in een zelfstandig document, maar is een onderdeel van de frauderisicoanalyse. In deze Handreiking wordt de aandacht voor corruptie(risicofactoren) in de frauderisicoanalyse voor de leesbaarheid corruptierisicoanalyse genoemd.

## 4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staan praktische aanwijzingen voor het uitvoeren van een risicoanalyse die gericht is op corruptie als onderdeel van de frauderisicoanalyse, zoals beschreven in Standaard 240. In deze Handreiking wordt dit de corruptierisicoanalyse genoemd. De corruptierisicoanalyse is dus een onderdeel van de frauderisicoanalyse en valt binnen de bestaande verplichtingen voor de controlerend accountant.

Zoals al werd opgemerkt in [paragraaf 1.4](#) is in het kader van corruptie vooral Standaard 240 relevant. In deze Standaard 240 wordt specifiek uitgewerkt hoe Standaard 315 en Standaard 330 moeten worden toegepast bij frauderisico's. De accountant voert daarom o.a. de volgende

werkzaamheden uit:

1. Inlichtingen inwinnen bij het management en desgewenst anderen binnen de entiteit, zoals (indien aanwezig) de interne auditfunctie en de met governance belaste personen (240.18-22);
2. Cijfers analyseren teneinde ongebruikelijke of onverwachte verbanden te identificeren (240.23);
3. Evalueren van overige informatie die de accountant heeft verkregen (240.24);
4. Evalueren van frauderisicofactoren (240.25);
5. Identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude (240.28).

Deze werkzaamheden zijn erop gericht inzicht te verwerven in de klant en zijn omgeving, het toepasselijke stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing. De verkregen informatie gebruikt de accountant bij het identificeren van frauderisico's.

Hierna wordt in [paragraaf 4.2](#) beschreven waarop de accountant moet letten bij het identificeren en inschatten van risico's van een materiële afwijking. In [paragraaf 4.2.1](#) staat hoe de accountant inzicht kan verwerven in de klant en zijn omgeving en het toepasselijk stelsel voor financiële verslaggeving. Daarbij komen achtereenvolgens de corruptierisicofactoren aan de orde die zijn verbonden aan bepaalde [sectoren](#) en aan [geografische gebieden](#), alsmede de [klantspecifieke kenmerken](#).

In [paragraaf 4.2.2](#) wordt behandeld hoe de accountant inzicht kan verkrijgen in het interne beheersingssysteem. Daarna komen onder meer aan de orde dat de accountant cijferanalyses uitvoert en [informatie inwint](#) en hoe de accountant corruptierisico's [identificeert en inschat](#).



## 4 De corruptierisicoanalyse

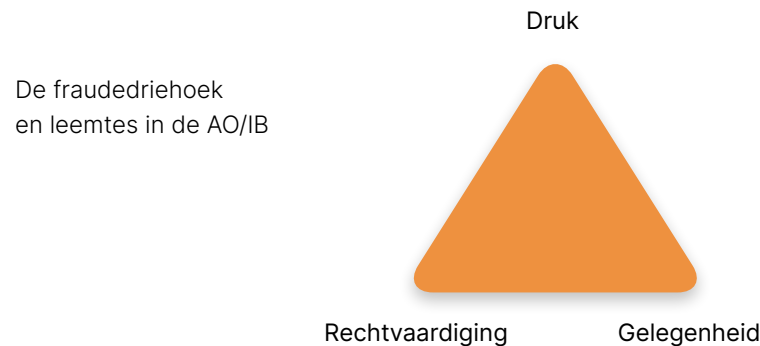
### 4.2 Identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang

Bij de controle identificeert de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg zijn van fraude of fouten.

De accountant begint de risico-inschattingen door inzicht te krijgen in:

- de klant en zijn omgeving (waaronder de toepasselijke wet- en regelgeving);
- het toepasselijke stelsel voor financiële verslaggeving; en
- het interne beheersingssysteem van de klant (Standaard 315.19-27).

Zoals in [paragraaf 1.5](#) al is opgemerkt, definieert Standaard 240 risicofactoren als gebeurtenissen of omstandigheden die wijzen op een stimulans of druk om fraude te plegen of die een gelegenheid scheppen om te frauderen. Leemtes in de administratieve organisatie en interne beheersing (AO/IB) kunnen wijzen op een gelegenheid om corruptie te plegen.



Bij het identificeren van corruptierisico's betreft de accountant de elementen uit de fraudedriehoek, zoals beschreven in Standaard 240.

De fraudedriehoek bestaat uit de elementen: druk, rechtvaardiging en gelegenheid. Druk verwijst naar financiële, emotionele of andere omstandigheden die een individu ertoe kunnen aanzetten corruptie te plegen, bijvoorbeeld de doelstelling om nieuwe omvangrijke klanten binnen te halen. Rechtvaardiging zijn de argumenten die een persoon bedenkt om fraude goed te praten, zoals de bewering dat het in de branche gebruikelijk is partijen om te kopen. Gelegenheid slaat op de omstandigheden of zwakheden in de interne beheersingsomgeving die fraude mogelijk maken, zoals onvoldoende toezicht, gebrek aan taak- en functiescheiding of zwakke beveiligingsmaatregelen. Door deze elementen te onderzoeken kan de accountant een beter inzicht krijgen in de mogelijke frauderisico's binnen de entiteit en kan de accountant gerichte controlemaatregelen bedenken om deze risico's op te volgen en het risico op een materiële risico op een afwijking van materieel als gevolg van fraude te mitigeren.

Voorbeelden van omstandigheden die wijzen op de mogelijkheid van fraude zijn te vinden in Bijlage 3 van Standaard 240. Bij corruptierisicofactoren gaat de accountant op een vergelijkbare manier te werk.

In de risicoanalyse worden allereerst de inherente risicofactoren in kaart gebracht die zijn verbonden aan de klant en zijn producten en diensten. Tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving, in het risico-inschattingproces en in het proces voor monitoring kunnen volgens Bijlage 2 van Standaard 315 wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, met name als deze niet worden aangepakt door het management. Zoals gezegd kunnen leemtes in de AO/IB gelegenheid bieden voor corruptie.

## 4 De corruptierisicoanalyse

Naar analogie van de definitie van frauderisicofactoren (Standaard 240.12b) zijn corruptierisicofactoren gebeurtenissen of omstandigheden die wijzen op een stimulans of druk om corruptie te plegen dan wel die een gelegenheid scheppen om corruptie te plegen.

In deze paragraaf worden drie werkzaamheden nader toegelicht:

- het identificeren van corruptierisicofactoren op basis van inzicht in de klant **en zijn omgeving**;
- het identificeren van corruptierisicofactoren als gevolg van **tekortkomingen in de interne beheersing**;
- het beschrijven van de manier waarop corruptierisicofactoren zijn geëvalueerd en corruptierisico's zijn geïdentificeerd.

### 4.2.1 Inzicht verkrijgen in de klant, zijn omgeving en het toepasselijke stelsel voor financiële verslaggeving

Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden moet de accountant inzicht krijgen in onder meer de sector van de klant, de toepasselijke wet- en regelgeving en andere externe factoren. De accountant kan hierbij gebruikmaken van de aanwezige kennis over corruptie binnen het eigen kantoor en neemt verder kennis van publicaties over corruptie in de sector van de klant (Standaard 315).

Als onderdeel van de frauderisicoanalyse brengt de accountant de corruptierisicofactoren in kaart conform Standaard 240. Het gaat dan vooral om gebeurtenissen of omstandigheden die gelegenheid bieden om corruptie te plegen.

De accountant kan daarbij aandacht schenken aan corruptierisicofactoren die (inherent) verbonden zijn aan:

- **de sector** waarin de klant actief is;
- **de geografische gebieden** waar de organisatie opereert; en
- **overige klantspecifieke kenmerken**, waaronder de manier waarop de onderneming zaken doet en de aard van de transacties.

#### 4.2.1.1 Corruptierisicofactoren verbonden aan sectoren

In sommige sectoren komt corruptie vaker voor dan in andere sectoren. Volgens de OESO zijn bijvoorbeeld de volgende sectoren in het bijzonder gevoelig voor omkoping: bouw/infrastructuur, mijnbouw, winnen van grondstoffen, de medische en farmaceutische sector, defensie, transport, telecom, energie en vastgoedontwikkeling ([Transparency.org](https://www.transparency.org)).

In deze sectoren zijn relatief grote transacties, die vaak met tussenkomst van derden tot stand komen, heel gangbaar. Bovendien kan de complexiteit van het product of de dienst in deze sector het zicht belemmeren op hoe de marktprijs tot stand komt. Dat vergroot de mogelijkheden voor het betalen van steekpenningen en andere vormen van corruptie.

Klanten die actief zijn in deze sectoren doen over het algemeen regelmatig zaken met overheidsfunctionarissen. De belangen voor de klant kunnen groot zijn; bijvoorbeeld overheidsopdrachten binnenhalen, samenwerken met lokale overheden, vergunningen ontvangen of goederen een land binnen krijgen. Dit kan leiden tot de aanwezigheid van frauderisicofactoren met betrekking tot corruptie.

Corruptie kan ook voorkomen buiten de (semi-)publieke sector tussen private partijen. Denk aan het inkoopproces van een klant, waarbij een inkoper hogere prijzen afsprekt met de leverancier, die de inkoper vervolgens bevoordeelt met een persoonlijke *kickback*, dus een deel van de opbrengst als beloning.

Elke sector heeft eigen kenmerken en specifieke verschijningsvormen van corruptie. Bij de delving van en handel in grondstoffen kunnen bijvoorbeeld steekpenningen - geld waarmee wordt omgekocht - betaald worden om op illegale wijze vergunningen voor concessies te krijgen. In de bouw/infrastructuur- en scheepvaartsector gaat het om grote bedragen, zijn vaak vergunningen nodig en/of is de overheid een belangrijke afnemer. [Zie bijvoorbeeld A.2.](#)

# 4 De corruptierisicoanalyse

## 4.2.1.2 Corruptierisicofactoren verbonden aan geografische gebieden

In bepaalde geografische gebieden komt corruptie vaker voor dan andere. Dat hangt enerzijds samen met de cultuur, anderzijds met de mate waarin anti-corruptiewet- en regelgeving voorhanden is en wordt gehandhaafd. Algemeen wordt aangenomen dat minder politieke stabiliteit leidt tot meer corruptie. Ook kan een snelle economische ontwikkeling - forse groei of terugval - in een gebied gepaard gaan met een grotere kans op corruptie. Bepaalde landen in Afrika, Azië, Latijns-Amerika en het Midden-Oosten worden gekenmerkt door snelle ontwikkeling, wat de gelegenheid voor corruptie kan vergroten.

Er zijn diverse bronnen met informatie over de mate waarin corruptie in specifieke landen wordt waargenomen en/of kan voorkomen. Zo publiceert Transparency International (TI) jaarlijks de **Corruption Perception Index** (CPI). Deze rangschikking geeft de mate weer waarin zakenmensen en landenexperts corruptie in de publieke sector ervaren. Hoe hoger op de lijst des te minder corruptie er is waargenomen. Dit betekent echter niet dat landen die hoog in de index staan niet gevoelig zijn voor corruptie. Er hebben zich wel degelijk significante gevallen van corruptie voorgedaan in landen die goed scoorden in deze ranglijst. Het gaat dan bijvoorbeeld om omkoping van politieke partijen en politici.

De **Global Corruption Barometer** is TI's tegenhanger van de **CPI**: het gaat hierbij om de waarnemingen van tienduizenden burgers over de hele wereld. De resultaten van de enquête worden per regio gepubliceerd; hier staan die van de **Europese Unie**.

TI heeft per land de handhaving van wet- en regelgeving rondom corruptie beoordeeld. In deze **Exporting Corruption Index** doen veel landen met een mooie CPI-score het minder goed. Deze index geeft aan in welke mate een land effectief optreedt tegen de betrokkenheid van (binnenland-

se) bedrijven bij omkoping in het buitenland. Dit kan een relevante factor zijn in de risicoanalyse.

Let op: Als een klant zaken doet met een afnemer in een land met een lage CPI score, betekent dat niet dat er automatisch sprake is van een corruptierisico. Dit leidt in veel gevallen slechts tot een risicofactor en de accountant evalueert of er een corruptierisico is. Dit kan van geval tot geval verschillen. Daarnaast betekent een hoge CPI factor NIET automatisch dat er geen corruptierisico bestaat.

Nederlandse bedrijven kunnen - al dan niet via buitenlandse moeder- of groepsmaatschappijen - een corruptierisico lopen door via hun Nederlandse entiteiten steekpenningen te betalen. Corruptierisico's die zich bijvoorbeeld voordoen bij een buitenlandse groepsmaatschappij kunnen ook de Nederlandse moedermaatschappij raken die de gegevens daarvan verwerkt in de geconsolideerde jaarrekening. Wanneer een klant onderdeel uitmaakt van een (internationale) groepsstructuur zijn voor de accountant **specifieke werkzaamheden** noodzakelijk. Een voorbeeld is te vinden in **A.6**.

## 4.2.1.3 Klantspecifieke kenmerken

De manier waarop een organisatie zaken doet en de structuren binnen de organisatie kunnen corruptierisicofactoren in zich bergen.

Enkele voorbeelden zijn organisaties waarbij:

- veel transacties plaatsvinden met tussenkomst van derden, zoals een agent of tussenpersoon (**zie 10.3**);
- veelvuldig gebruik wordt gemaakt van een *success fee*;
- gebruik wordt gemaakt van persoonlijke netwerken;
- de besluitvorming in handen is van een beperkt aantal personen;
- veel gebruik wordt gemaakt van contant geld.

Een ander voorbeeld is een organisatie waarbij de organisatiecultuur is

# 4 De corruptierisicoanalyse

gericht op snelle groei, waarbij verkopers aangemoedigd worden alle registers open te trekken om opdrachten binnen te halen. Er worden ranglijsten bijgehouden van de resultaten van verkopers en die wordt wekelijks met iedereen gedeeld. Dit kan zorgen voor een drukfactor bij verkoopmedewerkers en voor een rechtvaardigingsfactor bij het management en de verkoopmedewerker.

Bij het identificeren van corruptierisicofactoren spelen ook eventuele preceden ten mee. De accountant moet extra alert zijn op mogelijke herhaling van corruptie.

In het licht van de corruptierisicoanalyse is ook het type transacties dat een organisatie uitvoert relevant. Bepaalde transacties brengen namelijk inherent een verhoogd corruptierisico met zich mee.

## 4.2.2 Inzicht verkrijgen in het interne beheersingssysteem

### 4.2.2.1 Inleiding

Nadat de accountant de inherente risicofactoren van de klant in kaart heeft gebracht, beziet de accountant hoe het interne beheersingssysteem van de klant is opgezet en geïmplementeerd. De accountant evalueert de opzet van het interne beheersingssysteem en stelt vast dat de geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen daadwerkelijk zijn geïmplementeerd. Of deze maatregelen effectief werken, stelt de accountant in deze fase nog niet vast. Inzicht in het interne beheersingssysteem van de klant kan eventuele tekortkomingen bloot leggen, die de accountant betreft bij de corruptierisicoanalyse.

Zoals in paragraaf 4.2.1 is aangegeven moeten tekortkomingen in de interne beheersing - met name in de interne beheersingsomgeving in het risico-identificatieproces en in het proces voor monitoring - worden meegenomen in de afweging van inherente risico's. Dit geldt vooral voor

tekortkomingen die het management zelf niet aanpakt. Zie hiervoor ook Bijlage 2 van Standaard 315 over risicofactoren (*de vatbaarheid van een bewering voor een afwijking die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang kan zijn, voordat rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen*).

### 4.2.2.2 Opzet en implementatie interne beheersingsmaatregelen

Voor inzicht in de opzet en implementatie van maatregelen van de interne beheersing analyseert de accountant met name de onderdelen die van belang zijn voor het beheersen van het corruptierisico.

Het interne beheersingssysteem bestaat uit vijf elementen:

- de interne beheersingsomgeving;
- het risico-inschattingsproces van de entiteit;
- het proces om het interne beheersingssysteem te monitoren;
- het informatiesysteem en de communicatie; en
- de interne beheersingsactiviteiten.

De accountant vraagt informatie aan het management en kan daarnaast als deze functies bestaan - inlichtingen vragen over het interne beheersingssysteem aan het hoofd van de interne auditfunctie, de compliance officer, het hoofd juridische zaken en/of andere medewerkers (Standaard 315.14).

Om corruptierisico's te beheersen beschikken klanten wellicht over een anti-corruptieprogramma. Een anti-corruptieprogramma kan (onder meer) bestaan uit de volgende elementen:

- frauderisicoanalyse met oog voor corruptierisicofactoren;
- anti-corruptiebeleid (inclusief gedragscode en beleid voor relatiegeschenken);
- anti-corruptietrainingen;
- klachten- of klokkenluidersregeling voor werknemers, klanten en leveranciers en incidentenregistratie;

## 4 De corruptierisicoanalyse

- onderzoeksprotocollen;
- procedures voor de inzet van derden voor bijvoorbeeld achtergrondonderzoek, media-analyse, interne selectie, goedkeurings- en contractprocedures;
- implementatie van overige interne beheersingsactiviteiten, zoals betalingsprocedures, in- en verkoopprocedures, aanbestedingsbeleid, personeelsprocedures zoals bonus- en declaratiebepalingen;
- anti-corruptieprocedures bij overnames en fusies;
- monitoring van het anti-corruptieprogramma.

De accountant verwerft inzicht in de interne beheersingsomgeving, waar- onder het beleid en procedures van de klant waarin het gewenste gedrag van de bestuursleden, het management en de werknemers is vastgelegd, zoals:

- *the tone at the top*: hoe ziet bijvoorbeeld de periodieke communicatie van het management met werknemers, klanten, leveranciers, agenten en eventuele andere partijen eruit? Moeten zij de gedragscode lezen, bevestigen en ondertekenen?
- *governance*: hoe is de governance gestructureerd en is de onafhankelijkheid van de met governance belaste personen ten opzichte van het management gewaarborgd?
- *training en kennismanagement*: worden trainingen daadwerkelijk gevolgd en wordt de kennis over maatregelen tegen corruptie getoetst?
- *third party management*:
  - wordt er voldoende onderzoek gedaan naar klanten, leveranciers en agenten voordat daarmee contracten worden gesloten? Worden met andere woorden de antecedenten van rechtspersonen en hun beleidsbepalende natuurlijke personen en de uiteindelijk belanghebbenden (UBO's) voldoende onderzocht op basis van open bronnen (media, sanctielijsten, internet) en ubo- en handelsregisters?; worden integrity due diligence-procedures gevolgd bij het verwerven van een belang in een andere entiteit?

- oefent de klant het *right to audit* inderdaad uit; gebeurt dit periodiek of alleen bij mogelijke aanwijzingen voor integriteits-schendingen door agenten en tussenpersonen?
- *klokkenluiders*: worden de procedures uit de klokkenluidersregeling gevolgd?
- *personeel*:
  - melden cruciale functionarissen hun nevenfuncties en zo ja, wat wordt er gedaan met die meldingen?
  - worden de procesafspraken over achtergrondonderzoek naar medewerkers op sleutelposities nagekomen en wordt daarbij ook gekeken naar eventuele nevenfuncties uit het verleden?

### 4.2.2.3 Interne beheersingsomgeving evalueren

De evaluatie van de interne beheersingsomgeving en het eventuele anti-corruptieprogramma brengt mogelijk tekortkomingen aan het licht, zoals:

- de klant heeft de corruptierisicoanalyse te oppervlakkig uitgevoerd gezien de complexiteit en omvang of bagatelliseert bepaalde corruptierisico's;
- het anti-corruptiebeleid is niet of onvoldoende in lijn met de toepasselijke wet- en regelgeving;
- de klant heeft het anti-corruptiebeleid niet of onvoldoende gecommuniceerd met medewerkers;
- de klant onderzoekt indicaties van mogelijke corruptie niet of nauwelijks;
- de klant beschikt niet over een klokkenluidersregeling;
- de klant registreert klokkenluidersmeldingen niet systematisch en/of volgt deze niet of nauwelijks op.

Als het management niet met passende interne beheersingsmaatregelen inspeelt op corruptierisico's kan dit wijzen op een significante tekortkoming in de interne beheersing. De accountant informeert hierover de

## 4 De corruptierisicoanalyse

met governance belaste personen en het management (Standaard 265 paragraaf 9, 10 en A7). De tekortkomingen zullen leiden tot een aanpassing van de risicoanalyse.

Ook eerder geconstateerde en andere tekortkomingen kunnen een corruptierisicofactor zijn. De accountant betreft alle geïdentificeerde tekortkomingen bij de corruptierisicoanalyse.

**Voorbeeld:** onderneming X en onderneming Y hebben beide China als nieuw afzetgebied - een land met een lage CPI-score. Dit kan op zichzelf een corruptierisicofactor zijn die gewogen wordt bij het identificeren van een risico, maar dit hoeft nog geen tekortkoming te zijn. Bij onderneming X zijn er wel andere tekortkomingen, zoals een gebrek aan beleid rondom relatiegeschenken en giften. Dit is een corruptierisicofactor die het waarschijnlijker maakt dat een corruptierisico zich daadwerkelijk manifesteert. Als ook blijkt uit een cijferanalyse dat er sprake is van een onverklaarbare toename van relatiegeschenken en giften, dan zijn de factoren die wijzen op corruptie groter in aantal. Dit vergroot de kans dat corruptie gepleegd wordt.

Let op: Het identificeren van tekortkomingen in het interne beheersingssysteem kan tot corruptierisicofactoren leiden. Bij het identificeren van corruptierisicofactoren wordt geen rekening gehouden met de positieve werking van de interne beheersingsmaatregelen. Er kunnen dus geen corruptierisico's weggeschreven of weggeredeneerd worden door de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te betrekken bij de risico inschatting.

### Valkuil bij het evalueren van corruptierisico's - agenten

Een accountant heeft een klant die voor een significant deel van de omzet afhankelijk is van agenten. Agenten dragen ook de belangrij-

ste klanten aan. Tijdens de jaarrekeningcontrole heeft de accountant gesproken met de dga, die aangeeft dat er contracten zijn gesloten met alle agenten. De dga en het hoofd juridische zaken hebben daarin een right to audit laten opnemen. Van dit right to audit wordt elk jaar gebruik gemaakt door een externe partij te laten onderzoeken of de agenten zich hebben gehouden aan de contractuele afspraken.

De accountant stelt in de planningsfase van de controle vast dat er een corruptierisicofactor bestaat vanwege de agenten. De accountant concludeert daarna dat de interne beheersingsomgeving op het punt van agenten stevig is en dat er voldoende interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd. Deze evaluatie leidt tot de conclusie dat de agenten géén corruptierisico vormen.

De accountant heeft hier bij het evalueren of er corruptierisico's zijn ten onrechte rekening gehouden met het interne beheersingssysteem en met interne beheersingsmaatregelen. De accountant had moeten beoordelen of de corruptierisicofactoren konden leiden tot corruptierisico's zonder vooraf rekening te houden met de werking van de interne beheersing.

In [paragraaf 5.2](#) volgt meer informatie over de werkzaamheden om de effectieve werking van het interne beheersingssysteem te toetsen. In [hoofdstuk 7](#) wordt de communicatie met bestuurders en interne toezichthouders toegelicht.

### 4.3 Cijferanalyses uitvoeren en informatie inwinnen

Het uitvoeren van cijferanalyses is een onderdeel van de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant. Cijferanalyses kunnen helpen bij het herkennen van inconsistenties, ongebruikelijke transacties, gebeurte-



## 4 De corruptierisicoanalyse

nissen, bedragen, ratio's en trends die kunnen leiden tot corruptierisico's. Cijferanalyses kunnen zowel financiële als niet-financiële informatie omvatten. Uit de cijferanalyse kan blijken dat de klant zeer afhankelijk is van aanbestedingen en dat daarom een verhoogd corruptierisico bestaat. Daarnaast kan de accountant bijvoorbeeld ook de betaalde provisies per agent analyseren. Bij aanvang van de risico-identificatiewerkzaamheden zijn de cijfers van het lopende boekjaar vaak niet bekend. De accountant kan dan alleen inzicht krijgen aan de hand van cijfers tot en met dat moment, de begroting of de cijfers van voorgaand jaar.

De accountant heeft ook andere mogelijkheden om informatie in te winnen. Zo kan deze het management om inlichtingen vragen en - als deze functies bestaan - informatie vragen aan het hoofd van de interne auditfunctie, de compliance officer, het hoofd juridische zaken en/of andere medewerkers over:

- interne en/of externe aantijgingen;
- lopende juridische procedures die kunnen wijzen op corruptie (Standaard 315.14).

Ook kan de accountant vragen naar meldingen (van vermoedens) van misstanden, zoals gedefinieerd in de Wet bescherming klokkenluiders (hierna: Wbk). Op grond van de Wbk kan een organisatie echter verplicht zijn om de natuurlijke personen, die in de context van hun werkgerelateerde activiteiten (een vermoeden van) een misstand hebben gemeld of hebben geopenbaard, te beschermen. Zo kan een organisatie gehouden zijn tot geheimhouding van vertrouwelijke gegevens, waaronder de identiteit van de melder. Het zal voor een organisatie doorgaans wel mogelijk zijn om inzicht te geven in het aantal meldingen (van vermoedens) van misstanden en de algemene, niet herleidbare, strekking van die meldingen. Verder kan de accountant advocatenbrieven doornemen en daarbij letten op indicaties van corruptie die kunnen nopen tot het bijstellen van de risicoanalyse. Verder kan de accountant onderzoek doen naar negatieve uitingen over de klant in de media en informeren of de bank kritische vragen heeft gesteld

over bepaalde klanten en transacties.

Wanneer een klant onderdeel uitmaakt van een (internationale) groepsstructuur zijn **specifieke werkzaamheden** nodig.

De accountant informeert conform Standaard 240 (paragraaf 20) bij het hoofd interne audit of deze op de hoogte is van aanwijzingen of vermoedens van corruptie. Daarnaast vraagt de accountant bij het hoofd van de interne auditfunctie naar de visie op de risico's van corruptie.

### 4.4 Corruptierisico's identificeren en inschatten

#### 4.4.1 Inleiding

Als de accountant de corruptierisicofactoren heeft geïdentificeerd, evalueert de accountant deze factoren om de corruptierisico's te identificeren en in te schatten.

#### 4.4.2 Evalueren van corruptierisicofactoren en identificeren van corruptierisico's

Om een corruptierisico te identificeren evalueert de accountant de corruptierisicofactoren. Om een inherent risico te identificeren, kan de accountant een analyse maken aan de hand van de kans op en de orde van grootte van een (eventuele) afwijking.

Er is sprake van een corruptierisico als het waarschijnlijk is dat een afwijking van materieel belang voorkomt. In de praktijk zal een combinatie van meerdere factoren de kans op een corruptierisico vergroten. Neem een in Nederland gevestigde verzekeringsmaatschappij, die actief is op de Nederlandse markt en gebruik maakt van in Nederland gevestigde verzekeringsagenten. Nederland staat hoog in de Corruption Perception Index. Op papier is de kans van corruptie gering vergeleken bij een bouwbedrijf

## 4 De corruptierisicoanalyse

dat via agenten overheidsprojecten uitvoert in bijvoorbeeld een Latijns-Amerikaans land, dat laag op de index staat.

Bij het identificeren van corruptierisico's beziet de accountant:

- het **materialiteitsaspect**;
- de **waarschijnlijkheid** dat het risico zich zal manifesteren.

De accountant schat hierbij in of een geïdentificeerd risico al dan niet significant is (Standaard 315). Risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude zijn altijd significant (Standaard 240.28). Gezien de verwantschap van corruptie en fraude geldt hetzelfde voor corruptierisico's.

### 4.4.3 Materialiteit

Afwijkingen zijn van materieel belang als redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de economische beslissingen beïnvloeden die gebruikers nemen op basis van de financiële overzichten (Standaard 320.2).

Afwijkingen kunnen ook schuilgaan in toelichtingen (Standaard 320.9).

### Afgeleide transacties

#### ***Te hoge commissie***

*Een bouwbedrijf wint de aanbesteding van een bouwproject met behulp van een agent. De aanneemsom van het project is € 100 miljoen en de kostprijs € 94 miljoen, zodat de winstmarge € 6 miljoen bedraagt. Aan de agent is een commissie van € 0,3 miljoen betaald, terwijl de accountant ziet dat de agent volgens het contract 0,2 procent van de aanneemsom als commissie zou ontvangen. De klant en de agent kunnen niet aantonen waarom er € 0,1 miljoen meer is betaald en waaraan dit bedrag is besteed. Later blijkt dat de agent met dit bedrag een overheidsfunctionaris heeft omgekocht. De controlerend accountant hanteert een materialiteit van € 5*

*miljoen. Hier bedraagt de directe transactiestroom € 0,3 miljoen, waarvan € 0,1 miljoen samenhangt met omkoping. De afgeleide transactiestromen bedragen € 100 miljoen (aanneemsom), € 94 miljoen (kostprijs) en € 6 miljoen (winstmarge).*

Bij corruptie is onderscheid te maken in directe en afgeleide transactiestromen, in balansposities en in toelichtingen die verband houden met corruptie. Directe transactiestromen, balansposities en toelichtingen gaan over de daadwerkelijke betalingen of ontvangsten van de corrupte activiteiten. In het geval van omkoping zijn dat dus de steekpenningen. In de uiteenlopende **vormen van corruptie** blijkt dat niet altijd sprake is van directe transactiestromen, balansposities en toelichtingen.

In afgeleide transactiestromen, balansposities en toelichtingen worden de gevolgen van de corruptie weerspiegeld. Zo kan het betalen van steekpenningen leiden tot het winnen van de aanbesteding van een bouwproject. De afgeleide transactiestromen zijn dan de omzet, kosten en winstmarge die samenhangen met dit project. Belangrijk: de accountant betreft zowel de directe als de afgeleide transactiestromen bij de afweziging of een risico op een afwijking van materieel belang bestaat. In de praktijk zijn de directe transactiestromen kwantitatief vaak niet materieel, maar de afgeleide, zoals balansposities of toelichtingen, wel.

De afgeleide transactiestromen, balansposities en toelichtingen kunnen van belang zijn als de klant wordt veroordeeld wegens corruptie en het wederrechtelijk verkregen voordeel wordt afgepakt. Nog afgezien van de mogelijk discutabele integriteit van het management kan een veroordeling resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, als gevolg van boetes, het vorderen van wederrechtelijk verkregen voordeel en schadeclaims. Hiervoor behoort in de jaarrekening tijdig een voorziening te worden getroffen of een adequate toelichting te worden opgenomen. Bedenk dat een strafrechtelijke boete kan oplopen tot 10% van de jaaromzet van het voorgaande boekjaar (**Artikel 23 lid 7 Wetboek van Strafrecht**).

# 4 De corruptierisicoanalyse

De afgeleide transactiestromen zijn ook van belang, omdat de jaarrekening het maatschappelijk verkeer inzicht moet geven in de financiële prestaties van een onderneming. Gebruikers van de jaarrekening baseren hun beslissingen (deels) op de jaarrekening. Wanneer een deel van de financiële prestaties het resultaat is van corruptie had een gebruiker mogelijk een andere beslissing genomen. Om bij het bouwbedrijf uit **Te hoge commissies** te blijven: de totale omzet van de onderneming bedraagt € 850 miljoen. Hiermee overtreft zij de verwachtingen van beleggers. Het bouwbedrijf had namelijk een omzetverwachting van € 800 miljoen uitgesproken. Wanneer het project van € 100 miljoen niet was binnengehaald, was de verwachte omzet niet gehaald.

## Kwalitatieve benadering

De accountant moet de materialiteit niet alleen cijfermatig benaderen, maar ook de kwalitatieve aspecten van materialiteit meewegen. Corruptie kan een wezenlijke invloed hebben op de *license to operate* van bedrijven. Zo kunnen gemeentes bedrijven uitsluiten van openbare aanbestedingen als zij veroordeeld zijn voor corruptie.

Net als bij fraudes loopt het betrapte of veroordeelde bedrijf een reputatierisico. Stakeholders zijn minder geneigd zich in te laten met een corrupte onderneming. Dit kan verstrekende gevolgen hebben voor de klant en zijn jaarrekening. Zo kunnen cruciale leveranciers of financiers besluiten de samenwerking te staken.

Materialiteit is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Als de accountant corruptierisico's onderkent, overweegt de accountant of hiervoor een specifiek materialiteitsniveau moet worden gehanteerd dat lager is dan de materialiteit voor de jaarrekening als geheel. Voor het plannen van controlewerkzaamheden en het evalueren van eventuele bevindingen inzake corruptie houdt de accountant nadrukkelijk rekening met de kwalitatieve aspecten van de transacties. Als blijkt dat het management betrokken is bij corruptie kan er twijfel ontstaan aan de betrouwbaarheid

van andere schattingen, uitingen en verklaringen van het management.

## 4.4.4 Waarschijnlijkheid

De accountant kan onder andere aan de hand van waarschijnlijkheid en orde van grootte evalueren of een inherente risicofactor leidt tot een inherent risico. Waarschijnlijkheid is de kans dat een afwijking zich voordoet en bij het bepalen van die kans valt de accountant terug op professionele oordeelsvorming (Standaard 315).

Hoe groter de gevoeligheid van een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting is voor een afwijking van materieel belang - des te waarschijnlijker is de afwijking. Verder kunnen prestatie maatstaven een inherente risicofactor zijn als de klant ongewoon snel groeit of ongebruikelijk veel winst maakt vergeleken bij andere entiteiten in dezelfde sector.

De accountant houdt bij het identificeren van inherente risico's ook rekening met de relatieve effecten van inherente risicofactoren. Zo is de inherente risicofactor hoger en kan dit als een inherent risico worden beschouwd wanneer er sprake is van:

- transacties die administratief op meerdere aanvaardbare manieren zijn te verwerken, dus met een subjectief gehalte;
- hoge schattingsonzekerheid of complexe modellen;
- rekeningsaldi op basis van complexe gegevensverzamelingen en -verwerking;
- rekeningsaldi of kwantitatieve toelichtingen met complexe berekeningen;
- verslaggevingsprincipes die mogelijk op een afwijkende manier worden geïnterpreteerd;
- wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten en - bij gevolg - in de administratieve verwerking, zoals fusies en overnames.

In de praktijk kan een zeer hoge orde van grootte samengaan met een lagere waarschijnlijkheid of andersom. Zo wordt de waarschijnlijkheid van

# 4 De corruptierisicoanalyse

afwijkingen bij contant geld in supermarkten gewoonlijk hoger dan gemiddeld ingeschat vanwege het risico dat er geld wordt verduisterd. Daar staat tegenover dat de orde van grootte meestal erg laag is vanwege het geringe volume van fysiek contant geld in de winkels. De combinatie van deze twee factoren betekent dus niet per se dat de aanwezigheid van contant geld een risico van materieel belang is.

## 4.4.5 Diepgaande invloed

Risico's op een afwijking van materieel belang kunnen ook een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten als geheel en op een groot aantal beweringen (Standaard 315.30). De accountant moet daarmee rekening houden bij de inherente-risico-inschatting op het niveau van beweringen.

Voorbeelden van situaties die kunnen leiden tot risico's op een afwijking van materieel belang met diepgaande invloed op de financiële overzichten, zijn:

- tekortkomingen in het systeem van interne beheersing;
- een dominante invloed van één persoon die veel zelf kan bepalen;
- een gebrek aan competentie van het management;
- een gebrek aan toezicht op het opstellen van de financiële overzichten;
- individuele transacties, zoals de betaling van € 100.000 om een project van € 100 miljoen binnen te slepen;
- het ontnemen van het wettelijk verkregen voordeel in combinatie met een boete, opzegging van convenanten door banken en reputatieschade die leidt tot omzetverlies.

## 4.4.6 Corruptierisico's inschatten

Het evalueren van de corruptierisicofactoren leidt tot het wel of niet identificeren van corruptierisico's. De accountant kan vervolgens een inschatting maken van de geïdentificeerde risico's. Echter, voor de respons (het controleplan) op de geïdentificeerde risico's geldt dat corruptierisico's altijd als een significant risico moeten worden beschouwd.

Als de accountant een risico op een materiële afwijking als gevolg van corruptie identificeert, moet de accountant dit risico beschouwen als een significant risico. De accountant identificeert eerst de interne beheersingsmaatregelen die op zulke risico's inspelen, evalueert hun opzet en bepaalt of ze geïmplementeerd zijn, voor zover dit nog niet is gebeurd (Standaard 240.28). Daarbij plant de accountant ook aanvullende controlewerkzaamheden die passen bij het onderkende risico (Standaard 240.31).

Als de accountant van plan is in het kader van een systeemgerichte controle de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, moet de accountant het interne beheersingsrisico inschatten.

Als de accountant hierna overgaat tot een systeemgerichte controle toetst deze de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen. Daarnaast voert de accountant gegevensgerichte werkzaamheden uit zoals vereist in Standaard 330.21. Hierbij speelt de accountant in op het geïdentificeerde risico door bijvoorbeeld de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden aan te passen en een element van onvoorspelbaarheid in te bouwen (Standaard 240.A38/A41). Als de aanpak van een significant risico slechts uit gegevensgerichte controles bestaat, dienen de werkzaamheden onder meer te bestaan uit detailcontroles (Standaard 330.21).

# 4 De corruptierisicoanalyse

Omkoping door bonusafhankelijke vertegenwoordiger

Factoren	Evaluatie factoren & Identificatie risico's	Geïdentificeerd risico
<p><i>Sector: Bouwonderneming.</i></p> <p><i>Geografisch gebied: Venezuela.</i></p> <p><i>Klantkenmerk: Kleine afdeling, solistische werkwijze.</i></p> <p><i>Leemte IB: Geen vier-ogenprincipe op reis- en verblijfkosten.</i></p> <p><i>Nieuwe medewerker ervaart mogelijk druk om zichzelf te bewijzen en de ambities van de onderneming te realiseren.</i></p> <p><i>Nieuwe medewerker ervaart mogelijk druk, omdat het salaris in hoge mate bonusafhankelijk is.</i></p> <p><i>Het gebrek aan een vier-ogenprincipe bij de vergoeding van de reis- en verblijfkosten biedt gelegenheid tot corrupte handelingen.</i></p>	<p><i>Materialiteitsaspect:</i></p> <p><i>De projecten hebben een hoge financiële waarde waardoor de afgeleide transactie kwantitatief materieel zijn.</i></p> <p><i>De waarschijnlijkheid dat het risico zich zal manifesteren:</i></p> <p><i>De sector en het geografisch gebied waar de onderneming opereert alsmede de klant (de Venezolaanse overheid) maakt het waarschijnlijk dat corrupte handelingen plaatsvinden.</i></p> <p><i>Mate van diepgaande invloed op de jaarrekening:</i></p> <p><i>Bij mogelijke corrupte handelingen aan de omzetkant in dit bedrijf is de verwachting dat er een diepgaande invloed zal zijn op de jaarrekening.</i></p>	<p><i>Het risico dat medewerkers potentiële klanten omkopen om aanbestedingen te winnen.</i></p>

# 5 Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd

Dit hoofdstuk in het kort

- Hoe kan de werking van het interne beheersingssysteem worden getoetst?
- Welke gegevensgerichte werkzaamheden kunnen er zo nodig worden uitgevoerd?
- Voor welk soort transacties, kosten en posten is daarbij met name aandacht vereist?

## 5.1 Inleiding

Wanneer bij de corruptierisicoanalyse corruptierisico's zijn geïdentificeerd en de accountant de opzet en implementatie van het interne beheersingssysteem op dit punt heeft vastgesteld, kan de accountant de effectieve werking onderzoeken en verricht de accountant gegevensgerichte werkzaamheden.

## 5.2 Effectieve werking van de interne beheersing ten aanzien van corruptierisico's toetsen

Wanneer de accountant corruptierisico's onderkent en de entiteit interne beheersingsmaatregelen heeft getroffen om deze risico's terug te dringen, toetst de accountant of deze maatregelen effectief werken als de accountant op de interne beheersing wil steunen. Met de uitkomsten van deze toetsing kan de accountant de aard, timing en omvang van de **gegevensgerichte controlewerkzaamheden** bepalen.

De accountant kan onderzoeken of interne beheersingsmaatregelen in opzet aanwezig en geïmplementeerd zijn en kan vervolgens de effectieve werking ervan toetsen aan de hand van bijvoorbeeld de volgende werkzaamheden:

- contractprocedures: bevatten relevante contracten met bijvoorbeeld agenten anti-corruptiebepalingen en een *right-to-audit*clausule, zodat de klant een controle kan laten uitvoeren door een specialist?
- uitvoering van de *right-to-audit*clausule: toetst de klant regelmatig of de contractvoorwaarden worden nageleefd door de agent?
- betalingsprocedures: bestaan er een functiescheiding en andere maatregelen voor het controleren, fiatteren en betaalbaar stellen van facturen van leveranciers en agenten en van declaraties voor representatie-, sponsoring- en/of reis- en verblijfskosten?
- inkoop- en verkoopprocedures: worden verkoop- en inkoopcontracten gefiatteerd op basis van een 'vier-ogenprincipe'?
- aanbestedingsprocedures: is een 'vier-ogenprincipe' ingericht en zijn er objectieve acceptatiecriteria geformuleerd bij aanbestedingstrajecten en worden die gevolgd?
- relatiegeschenken: is er een financiële grens voor het accepteren en geven van relatiegeschenken en hoe worden die nageleefd. Zijn de afspraken rondom het melden van ontvangen geschenken duidelijk en worden deze nageleefd?
- reis- en verblijfskosten: is er een goedkeuringsproces ingericht rondom declaraties en uitgaven voor reis- en verblijfskosten opgesteld en worden deze nageleefd?
- incidentrapportages: hoe worden corruptie-incidenten afgewikkeld (evaluatie van interne en externe onderzoeksrapporten)?
- contant-geldbeheer: Zijn er regels opgesteld voor het administreren en goedkeuren van contante betalingen of het aannemen van contante ontvangsten en hoe worden die nageleefd?



# 5 Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd

- personeel: zijn er afspraken over maximale werknemersbonussen (inclusief inkoop- en verkoopbonussen) en overige vergoedingen en worden die nageleefd?

Deze opsomming is niet uitputtend; voor elke entiteit zijn nog andere specifieke interne beheersingsmaatregelen denkbaar.

Als de interne beheersing niet effectief werkt ten aanzien van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van corruptie kan dit wijzen op een significante tekortkoming waarover het management, het bestuur, de aandeelhouders, de commissarissen en interne toezichthouders dienen te worden geïnformeerd (Standaard 265, paragraaf 9, 10 en A7). De accountant zal dan ook nagaan of de klant op dit punt wel de wet- en regelgeving volgt.

Met alleen systeemgerichte werkzaamheden krijgt de accountant niet voldoende en geschikte controle-informatie. Op basis van de systeemgerichte werkzaamheden kan de accountant wel bepalen hoe diepgaand de gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten zijn.

## 5.3 Uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden

### 5.3.1 Inleiding

Omdat een corruptierisico een significant risico is, is het plannen en uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden (inclusief detailcontroles) ten aanzien van het corruptierisico een verplicht onderdeel van de controlewerkzaamheden (Standaard 330.21).

Als de accountant constateert dat de interne beheersing niet effectief werkt, dan voert de accountant aanvullende gegevensgerichte werkzaam-

heden uit op het punt van risico's van een materiële afwijking als gevolg van corruptie. Wanneer een significant risico alleen wordt opgevolgd met gegevensgerichte controles moeten onder meer detailcontroles onderdeel zijn van de werkzaamheden. Gegevensgerichte werkzaamheden zijn ook nodig als de accountant vaststelt dat de interne beheersingsmaatregelen geschikt zijn om het significante corruptierisico terug te dringen.

### 5.3.2 Bepalen en uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden

Welke gegevensgerichte werkzaamheden nodig zijn, hangt af van de geïdentificeerde corruptierisico's en de mate waarin de accountant kan steunen op interne beheersingsmaatregelen om die risico's terug te dringen. Van de onderkende risico's moet de accountant nagaan hoe die zich kunnen manifesteren bij de klant en welke transactiestromen hieruit volgen. Voorbeelden van transactiestromen en risico's:

Transactiestromen	Risico-omschrijving
1 Betalingen aan agenten	Risico manipulatie van aanbesteding en invoice kickbacks
2 Transacties met overheaden	Risico van manipulatie aanbestedingen
3 Kosten representatie, sponsoring en andere marketing gerelateerde kosten, reis- en verblijfkosten	Risico van onrechtmatige verstrekkingen aan derden
4 Inkopen, waaronder aanbesteding en het risico van kickbacks (passieve omkoping)	Risico van corrupte inkoopafspraken met derden

# 5 Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd

Wanneer de accountant bij de gegevensgerichte werkzaamheden deelwaarnemingen doet of werkt met andere selecties moet deze de omvang voldoende onderbouwen in het controledossier (Standaard 530).

Daarbij moet de accountant met name aangeven hoe deze rekening heeft gehouden met:

- de specifieke aspecten van corruptierisico's, zoals verhulling en een afwijkende materialiteit;
- controle-informatie die voortkomt uit andere werkzaamheden.

Verder houdt de accountant er nadrukkelijk rekening mee dat contracten en omschrijvingen op facturen en andere documentatie **niet overeenstemmen met de werkelijkheid**. De accountant kijkt dus professioneel-kritisch naar de ontvangen documentatie en besteedt specifiek aandacht aan de economische realiteit van de onderliggende transactie.

Voorbeelden van mogelijke gegevensgerichte werkzaamheden staan in de paragrafen 5.3.3 tot en met 5.3.7.

## 5.3.3 Betalingen aan agenten, onder meer voor het verkrijgen van opdrachten

De klant kan er om verschillende redenen voor kiezen een agent in te zetten, bijvoorbeeld om het aanbestedingsproces te versoepelen. Een agent is vaak een lokale partij die connecties heeft waarvan de klant graag gebruikmaakt. Daarbij kent een agent de lokale mores en weet deze hoe er bijvoorbeeld een opdracht kan worden binnengehaald.

Het risico is echter dat de agent bij het binnengaan van die opdracht een functionaris omkoopt om het (formele of informele) aanbestedingstraject

te manipuleren in het voordeel van de agent. Dit is een risico voor de klant, omdat de agent de handelingen uit naam van de klant verricht en de agent wordt betaald door de klant. De klant is dus uiteindelijk de partij die de eventuele omkoping financiert.

De klant heeft beperkt controle over de agent, omdat deze geen onderdeel is van de organisatie en de controle-omgeving. De omkoping kan een directe betaling zijn van de agent aan de omgekochte partij om een opdracht te winnen. Het kan ook dat de partijen samen de prijs opdrijven en het verschil via kickbacks verdelen.

Om de controlerisico's te verkleinen, gaat de accountant na of:

- er een contract is opgesteld met de agent, wie hier bij betrokken waren en beoordeelt de daarin opgenomen afspraken;
- de betalingen aan de agent samenhangen met de werkzaamheden die de agent heeft uitgevoerd om de markt te bewerken;
- uit de gegevensgerichte werkzaamheden geen aanwijzingen blijken dat deze agentbetalingen zijn gebruikt voor bijvoorbeeld omkoping.

Verder onderzoekt de accountant de achtergrond en eventuele antecedenten van de agent en gaat de accountant na wat het beleid van de klant is ten aanzien van commissiebetalingen. In de praktijk kan het voorkomen dat agenten anders worden aangeduid dan als agent.

De accountant moet dus oog hebben voor alle tussenpersonen of derden die uit naam van de klant zaken doen met klanten, overheden of andere betrokken partijen. Voorbeelden van mogelijke aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden om in te spelen op corruptierisico's bij het gebruik van agenten zijn:

## 5 Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd

- Het evalueren van de reden om agenten in te zetten en de manier waarop de afspraken met de agenten zijn gestructureerd:
  - voor welke diensten schakelt de klant de agent in? Voor het verkrijgen van opdrachten, het behartigen van lokale operationele zaken of beide? En waarom voert de klant deze activiteiten niet zelf uit?
  - de aard van de opdrachten waarvoor de klant de agent inschakelt: zijn dit dure kapitaalgoederen en/of intensieve andersoortige projecten of bijvoorbeeld laaggeprijsde goederen?
  - hoe zien de contractprocedures eruit? Is daarin geregeld op welke manier en hoe vaak de agent rapporteert en/of verantwoording aflegt?
  - hoe is de verantwoording van en betaling aan agenten administratief ingericht?
  - wordt de agent ook voor andere projecten ingeschakeld en zijn de activiteiten van de agent op het juiste project verantwoord?
  - heeft de klant een *right to audit* bij de agent?
  - staan er anti-corruptie- en anti-omkoping Clausules in het contract?
- Bij de betaalde commissies het evalueren van:
  - het soort vergoedingen dat is betaald (vast bedrag per uur, vast percentage, een vast totaal bedrag, of een succes fee);
  - de aan de commissie gerelateerde omzet;
  - de periode waarin de commissies zijn betaald en de frequentie van commissiebetalingen;
  - geautoriseerde commissiestaffels en zo mogelijk de marktconformiteit daarvan;
  - eventuele uitschieters per agent, of transactie (zowel relatief als absoluut);
  - de tegenprestatie van de agent;
  - de bestaande commissieverplichtingen van de klant.
- Het analyseren van de verkoopmarges per agent, vergelijken van de verkoopmarges met de marges van de concurrentie, vragen om een toelichting en andere werkzaamheden uitvoeren om vast te stellen dat de verkoopprijzen niet zijn verhoogd om kickback fees te betalen.
- Uit een overzicht van betaalde en overeengekomen bedragen per agent een selectie controleren door:
  - ondertekende commissiecontracten op te vragen;
  - te evalueren of het commissiecontract conform het offerteproces van contract is uitgevoerd en of de juiste personen van de entiteit betrokken zijn geweest bij de totstandkoming van het contract, zoals de afdeling juridische zaken;
  - te bezien hoe de agent factureert en hoe de factuur moet worden voldaan;
  - rekening te houden met het land van vestiging van de agent;
  - te kijken naar de grootte van de regio waarin de agent het belang van de klant vertegenwoordigt;
  - te kijken naar het aanbod van agenten in een specifieke regio/sector;
  - inzicht te verkrijgen in de relevante lokale wet- en regelgeving die mogelijk de inzet van (lokale) agenten verplicht stellen, inclusief de het bestaan van een *right to audit* voor de klant;
  - te bezien in hoeverre de agent een natuurlijk persoon is of een onderneming;
  - na te gaan of de controleklant agenten betaalt op bankrekeningen in landen met een verhoogd corruptierisico;
  - te informeren hoe de hoogte van het betaalde bedrag is bepaald (procent van de omzet, of uren x tarief) en vaststellen of de percentages uit het contract in lijn zijn met de standaarden van de onderneming en/of standaarden in de markt;
  - het commissiecontract aan te sluiten met het contract template

# 5 Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd

van de onderneming of een best practice, waarin met de agent wordt afgesproken dat deze de anti-omkopings- en anti-corruptievoorschriften naleeft;

- geautoriseerde facturen aan te sluiten met contract;
- betalingen op bankafschriften aan te sluiten met factuur- en bankgegevens in het contract, waarbij specifieke aandacht moet worden besteed aan de tenaamstelling van de bankrekening, alsmede het land van herkomst van de agent en of de betaling is overgemaakt naar het bankrekeningnummer zoals vermeld staat in het contract of op de factuur;
- de uitkomsten van een door de entiteit uitgevoerde screening van de agent op te vragen;
- rapportages van de agent op te vragen en te evalueren en daarbij na te gaan of de vergoeding die de agent ontvangt gepast is voor het werk dat de agent heeft gedaan (is de beloning marktconform?);
- overige correspondentie van de entiteit met de agent op te vragen, alsmede andere documentatie waarmee de prestatie van de agent is onderbouwd;
- bezoekverslagen en urenverantwoordingen van de agent op te vragen;
- een achtergrondonderzoek naar de agent te laten uitvoeren door de klant of te laten uitvoeren door een expert;
- third party confirmations te controleren die de klant heeft opgevraagd bij de agenten: verklaringen waarin agenten bevestigen dat de ontvangen betalingen niet in strijd zijn met lokale wet- en regelgeving en niet worden ingezet voor corrupte handelingen. Dit kan je laten controleren door een onafhankelijke jurist in het land of door een netwerk of partner kantoor in te schakelen.

Voor meer informatie, zie [paragraaf 10.3](#). Die paragraaf gaat weliswaar over betalingen, maar de accountant let bij voorkeur ook op aangegane verplichtingen.

## 5.3.4 Transacties met overheden

Zakendoen met overheden kan het risico van ambtelijke corruptie met zich meebrengen. In sommige jurisdicties wordt een semi-overheid of een gesubsidieerde entiteit als overheidsinstelling aangemerkt.

Als samenwerking met de overheid verplicht is, wordt vaak een joint venture opgezet in het land waar het project wordt uitgevoerd. Daarbij is de partner een partij die gelieerd is aan de overheid. Dit kan bijvoorbeeld een *politically exposed person* (PEP) zijn. Zie voorbeeld [A.10](#).

Bij het onderzoeken van transacties tussen de klant en de (semi)overheid kan de accountant projecten/opdrachten selecteren. De accountant:

- evalueert hoe het offerteprocés is verlopen;
- beoordeelt onder andere of er sprake is van adequate functiescheidingen tussen bijvoorbeeld de verkoper en de opsteller van het contract, of de contracten zijn geautoriseerd en of er contractvoorwaarden zijn die afwijken van de verwachting;
- analyseert de projectresultaten ten opzichte van de begroting en resultaten van vergelijkbare projecten; vergelijkt de projectresultaten van deze activiteiten met elkaar als de entiteit zowel de publieke als private markt bedient; betreft daarbij de verhouding tussen opbrengst en inspanningen van de joint venture partners, zoals de verrichte investeringen en de daarmee gepaarde risico's;
- analyseert met voldoende diepgang de verantwoorde kosten en is hierbij alert op posten die kunnen wijzen op faciliterende betalingen, zoals memoriaalboekingen, contante betalingen en posten die zijn

# 5 Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd

- geboekt als overheadkosten zonder factuur of ander betalingsbewijs;
- legt een verband tussen de contractuele afspraken en de opbrengsten, kosten en kasstromen die worden verantwoord in de project-administratie;
- voert detailcontroles uit op verantwoorde kosten en controleert deze aan de hand van contracten, facturen en betalingen;
- onderzoekt in hoeverre sprake kan zijn van belangenverstremming door relaties te screenen van de entiteit en de overheidsinstelling waarmee de entiteit een transactie aangaat, inclusief mogelijke relaties tussen belangrijke beslissers bij de entiteit en de overheidsinstelling.

## 5.3.5 Kosten van representatie, sponsoring en andere marketingkosten

Uitgaven voor representatie, sponsoring en andere marketing kunnen verband houden met omkoping of het excessief fêteren van personen die voor de entiteit belangrijk zijn. De accountant kan de volgende controlewerkzaamheden uitvoeren:

- de verantwoorde kosten analyseren en daarbij onder meer aandacht besteden aan de aard van de kosten, wie de begunstigden zijn en wat de relatie is met de activiteiten en opdrachten van de entiteit. Hierbij kan de accountant zich ook richten op branchevreemde of ongebruikelijke crediteuren aan de hand van de banktransacties;
- detailcontrole van de verantwoorde kosten uitvoeren en daarbij met de onderliggende documentatie verifiëren, zoals (sponsor)contracten, facturen, declaraties, betaalbewijzen en andere documentatie.

Voor sponsorgelden zie ook voorbeeld [A.8](#).

## 5.3.6 Reis- en verblijfskosten

Evenals kosten voor representatie kunnen reis- en verblijfskosten verband houden met omkoping of excessief fêteren. De post 'reis- en verblijfskosten' kunnen uitgaven voor corruptie bevatten wanneer:

- de uitgaven die de klant heeft gedaan om potentiële klanten te beïnvloeden in de administratie zijn verwerkt als reiskosten en kosten voor *hospitality* (hotelkosten, diners, *client entertainment* etc.).

De accountant kan dan bijvoorbeeld kritisch:

- onderzoek doen naar de ontvanger, de omvang van de reis- en verblijfskosten, de plaats waar de diensten zijn genoten, het verband met mogelijke gerealiseerde opdrachten etc.;
- een detailcontrole uitvoeren van de verantwoorde kosten, inclusief onderzoek naar onderliggende documentatie zoals facturen, contracten en betalingen.

Zie ook voorbeeld [A.4](#).

## 5.3.7 Inkopen, waaronder aanbesteding en het risico op kickbacks

In het inkoopproces kan het corruptierisico schuilen dat de inkoper hogere inkooprijzen afspreekt met de leveranciers en deze vervolgens in privé wordt bevoordeeld met een zogenoemde kickback-betaling, zie bijvoorbeeld [A.1](#). 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'.

# 5 Wat te doen als er corruptierisico's worden geïdentificeerd

De accountant heeft bij dit risico geen administratieve gegevens van de leverancier en/of de privéonderneming van de medewerker. Behalve steunen op de interne controlemaatregelen van de klant kan de accountant:

- een cijferanalyse maken van de verantwoorde kostprijs van de inkoop, inclusief een prijsvergelijking van verschillende leveranciers;
- een detailcontrole uitvoeren van het aanbestedingsproces door de naleving van de aanbestedingsprocedures bij de inkoop te controleren;
- als bekend is dat medewerkers via nevenfuncties of familiale relaties betrokken zijn bij de leverancier vaststellen dat inkoop worden gedaan door een andere medewerker en dat de prijzen transparant en marktconform zijn; dit kan alleen als de klant een lijst met nevenfuncties levert;
- crediteurenbevestigingen opvragen voor mogelijke betalingen aan een onderneming die is gelieerd aan een inkoopmedewerker;
- detailcontroles uitvoeren op de kosten om vast te stellen dat de overeengekomen prijs, waarvan de accountant bij eerdere werkzaamheden heeft vastgesteld dat deze marktconform is, ook daadwerkelijk is gefactureerd, betaald en is verwerkt in de administratie.



# 6 Wat te doen als je aanwijzingen voor corruptie identificeert?

Dit hoofdstuk in het kort

- Wanneer is er sprake van een aanwijzing?
- Wanneer is aanvullend onderzoek nodig?
- Onder welke voorwaarden is zulk onderzoek bruikbaar voor de controle?
- Wanneer moet een Wwft-melding worden gedaan?

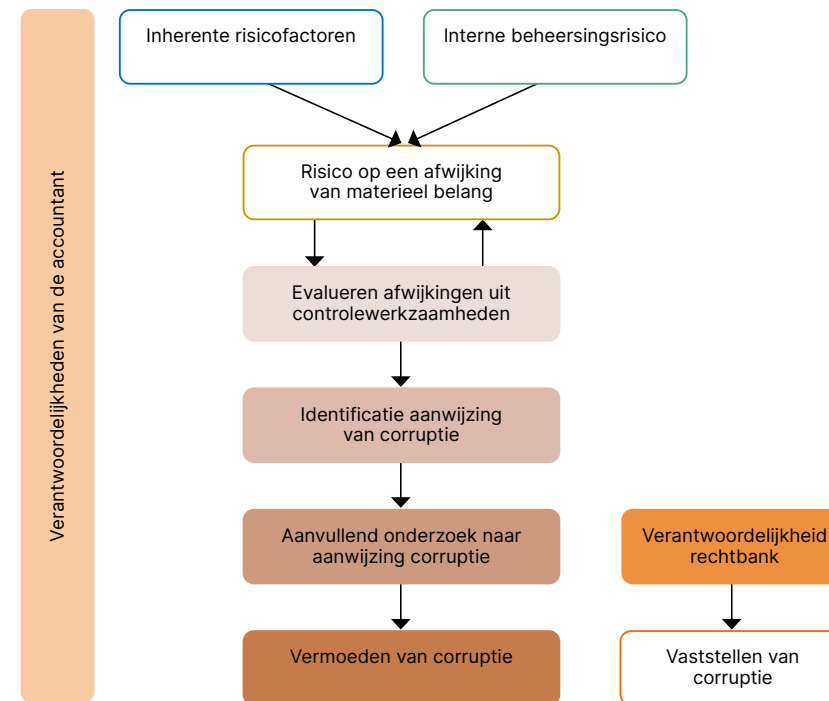
## 6.1 Inleiding

Een afwijking kan bij nadere beschouwing een aanwijzing voor corruptie opleveren. Volgens Standaard 200.1 is een afwijking:

*“Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in een financieel overzicht en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die is vereist opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude. Wanneer de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen, dan wel of zij een getrouw beeld geven, omvatten afwijkingen ook de aanpassingen van bedragen, rubriceringen, presentatie of toelichtingen die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, noodzakelijk zijn opdat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen, dan wel een getrouw beeld geven.”*

Als er geen bevredigende verklaring te vinden of te krijgen is voor de afwijking dan gaat het mogelijk niet om een fout, maar om een aanwij-

zing voor fraude of corruptie, die nader onderzoek vergt. Een aanwijzing is met andere woorden een aangelegenheid die noopt tot een nadere evaluatie. Die evaluatie en dat onderzoek kunnen uitmonden in een vermoeden van corruptie. Of dat vermoeden terecht is, bepaalt de rechter. De accountant moet bij een vermoeden in ieder geval in actie komen door in gesprek te gaan met het management of interne toezichthouders om aanvullend onderzoek te laten doen en/of zelf te doen. Afhankelijk van de uitkomst zijn nadere stappen nodig.



## 6 Wat te doen als je aanwijzingen voor corruptie identificeert?

Bij een aanwijzing voor corruptie zijn aanvullende werkzaamheden nodig om vast te stellen of sprake is van een vermoeden van corruptie. De accountant onderzoekt dan eerst of het management wellicht betrokken is bij de corruptie. Zo niet, dan vraagt de accountant het management om nader onderzoek te (laten) doen naar de aanwijzingen. Vermoedt de accountant daarentegen dat het management wel betrokken is bij corruptie dan vraagt de accountant de raad van commissarissen of de raad van toezicht om opdracht te geven tot nader onderzoek. Als er geen toezichthoudend orgaan is, dan bespreekt de accountant dit met het management. Vergelijk: **Factor, risico, aanwijzing, vermoeden en redelijk vermoeden.**

### 6.2 Aanvullend onderzoek

In het kader van Standaard 240 verricht de accountant aanvullende werkzaamheden bij een aanwijzing voor fraude. De accountant kan zelf aanvullend onderzoek verrichten, maar in veel gevallen zal het de voorkeur hebben als de klant een (extern) onderzoek laat verrichten. Het management en eventueel de raad van commissarissen hebben hun eigen verantwoordelijkheid bij het onderzoeken van een aanwijzing voor fraude. Het is daarom waarschijnlijk dat het management of de raad van commissarissen een extern onderzoek zal instellen. Als het onderzoek een persoonsgericht onderzoek wordt, wil de klant een rapportage ontvangen die eventueel gebruikt kan worden in een juridische procedure. In het kader van de jaarrekeningcontrole levert een accountant geen aanvullende rapportage aan die geschikt is voor een juridische procedure. De accountant verzoekt de klant daarom het verdiepend onderzoek bij voorkeur te laten uitvoeren door specialisten van een ander kantoor. Dat kunnen bijvoorbeeld gespecialiseerde accountants of advocaten zijn. Hierbij gelden de bepalingen van Standaard 500.A35-A39.

Om vast te stellen of de uitkomsten van het verdiepend onderzoek bruikbaar zijn voor de controle van de jaarrekening moet de accountant nagaan of de verstrekte opdracht qua aard, omvang en uitvoering toereikend is. Dit kan door voorafgaand aan de opdrachtverstrekking kennis te nemen van de opdrachtformulering. Hiervoor moet de accountant overleggen met het management en de onderzoekers.

Als het onderzoek wordt uitgevoerd in opdracht van een advocaat valt de inhoud in principe onder het **verschoningsrecht** van de advocaat. De accountant neemt kennis van de inhoud, zonder inbreuk te maken op het verschoningsrecht.

Voor het gebruik van het onderzoek ten behoeve van de controle is het nodig dat de accountant:

- de objectiviteit, capaciteiten en deskundigheid van de gespecialiseerde accountant of andere gespecialiseerde onderzoekers vaststelt;
- de aard en reikwijdte van het uit te voeren onderzoek valideert;
- evalueert of de uitgevoerde werkzaamheden en bevindingen van de onderzoeker geschikt zijn voor de controle;
- inzicht heeft in de aard van de mogelijke corruptie en de omstandigheden waaronder deze heeft plaatsgevonden;
- kan beschikken over alle informatie die van invloed kan zijn op de financiële verantwoording van de entiteit.

De accountant kan het onderzoek van de gespecialiseerde accountant of andere gespecialiseerde onderzoekers onder meer evalueren door:

- kennis te nemen van de onderzoeksaanpak, de uitgevoerde werkzaamheden en de uitkomsten van het onderzoek;
- met de onderzoeker(s) het gesprek aan te gaan en te evalueren of de

## 6 Wat te doen als je aanwijzingen voor corruptie identificeert?

uitgevoerde werkzaamheden toereikend zijn en voldoende en geschikte controle-informatie opleveren;

- na te gaan in hoeverre vergelijkbare transacties zijn onderzocht.

Verder kan de accountant:

- de invloed van constatering op eerdere en huidige opdrachten her-evalueren, inclusief herevaluatie van frauderisico's en het risico van het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management;
- de uitkomsten en de omvang van detailcontroles van geldstromen analyseren, voor zover die verband houden met de aanwijzing voor corruptie, inclusief het inspecteren van de documentatie die verband houdt met de geldstromen;
- de uitkomsten van de data-analyse van geldstromen analyseren en verbanden leggen met geleverde prestaties en/of goederenstromen;
- de uitkomsten van achtergrondonderzoek naar klanten of leveranciers analyseren voor zover die betrokken zijn bij de desbetreffende transacties;
- de externe bevestigingen van klanten en leveranciers herevalueren die betrokken zijn bij de desbetreffende transacties;
- de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden herevalueren;
- de invloed op klant- en/of opdrachtacceptatie herevalueren;
- evalueren of de klant externe meldplichten heeft geanalyseerd en is nagekomen;
- het herstelplan van de klant (oorzaakanalyse, herstel, maatregelen ter voorkoming van herhaling in de toekomst) herevalueren. Nagaan welke sancties volgen uit bijvoorbeeld gedragscodes/personeelsovereenkomsten en of deze worden opgelegd bij overtredingen en gehandhaafd.

Als de klant in geval van een materiële fraude onvoldoende voortgang heeft geboekt met het onderzoek of het uitvoeren van de herstelmaatregelen moet de accountant daarvan in geval van een wettelijke controle melding maken bij een opsporingsambtenaar op basis van [artikel 26 van de Wta](#). De eventuele gevolgen voor de communicatie met het management, met personen belast met governance en met externe partijen worden nader toegelicht in [hoofdstuk 7](#). De gevolgen hiervan voor de controleverklaring zijn uitgewerkt in [hoofdstuk 8](#).

### 6.3 Melding ongebruikelijke transactie op grond van de Wwft

Zodra een transactie een vermoeden doet rijzen van corruptie dan is die ongebruikelijk in de zin van [de Wwft](#) en moet de accountantspraktijk als Wwft-instelling die 'onverwijld' melden bij de Financial Intelligence Unit Nederland (FIU-NL). Het is belangrijk om te beseffen dat de drempel voor het melden van ongebruikelijke transacties laag is. Volgens [vaste rechtspraak](#) moet de Wwft-instelling elke ongebruikelijke transactie melden, zodra de accountant vermoedt dat die verband kan houden met witwassen of terrorismefinanciering. De instelling moet dus niet wachten tot deze concrete aanwijzingen, een deugdelijke grondslag of bewijs heeft voor witwassen of terrorismefinanciering.

Ook materialiteit speelt geen rol bij het doen van een melding onder de Wwft. Voor meer informatie over de meldplicht zie hoofdstuk 7 van Handreiking 1124. Voorbeelden van ongebruikelijke transacties uit de tuchtspraak zijn te vinden in [Rode Vlaggen](#), in het tekstvak hierna en in [hoofdstuk A.1](#).

## 6 Wat te doen als je aanwijzingen voor corruptie identificeert?

### Boete voor poortwachter

De Rechtbank Amsterdam heeft het belang van de meldplicht onderstreept door in een strafzaak [een geldboete](#) op te leggen aan een accountantsorganisatie. Volgens de rechtbank kunnen criminele geldstromen zorgen voor ontwrichting van de maatschappij. *“Het doel van de Wwft is om deze boven water te krijgen en zo de economische systemen in verschillende landen betrouwbaar te houden. Onder meer de registeraccountant heeft hierin een poortwachtersfunctie.”* Het accountantskantoor heeft echter meerdere ongebruikelijke transacties van in totaal ongeveer \$ 50 miljoen pas jaren later gemeld, terwijl het al die tijd op de hoogte was van ten minste een deel van de ongebruikelijke transacties. Door zo lang niet te melden heeft het kantoor meegewerkt aan misbruik van het financiële stelsel.

In het vonnis (rechtsoverweging 7.4) staat de rechtbank stil bij de laagdrempeligheid van de meldplicht: *“De melder hoeft niet zeker te weten dat het gaat om een transactie die verband houdt met witwassen of het financieren van terrorisme. Als algemeen uitgangspunt geldt dat het gaat om een transactie waarbij de instelling aanleiding heeft te veronderstellen dat deze verband kan houden met witwassen of het financieren van terrorisme.”* De meldplicht houdt dus niet in dat het kantoor eerst een eigen opsporingsonderzoek moet uitvoeren. Daar staat tegenover dat de accountant gezien de geheimhoudingsplicht niet lichtvaardig mag melden. Daarom kan deze wel *“eerst zelf enig onderzoek doen”* als *“er signalen zijn dat een transactie ongebruikelijk is”*. De accountant *“hoeft echter geen sluitend bewijs aan te leveren dat er sprake is van witwassen of het financieren van terrorisme. Als er voldoende serieuze indicatoren zijn, moet er gemeld worden.”* De rechtbank verwerpt daarmee het verweer van het kantoor dat het pas hoeft te melden, nadat *‘de precieze achter-*

*grond van de transacties zelf volledig’* is onderzocht. Overigens had het kantoor *‘meer dan genoeg informatie voorhanden op grond waarvan de transacties moesten worden aangemerkt als ongebruikelijke transacties in de zin van de Wwft’*. De rechtbank acht (in rechtsoverweging 7.6) bewezen dat het kantoor opzettelijk de meldplicht uit [artikel 16 Wwft](#) heeft overtreden.

### Contante betalingen in Oekraïne

*Een registeraccountant controleert als groepsaccountant de geconsolideerde jaarrekening van een internationale houthandel met vestigingen in onder meer Nederland, België en Oekraïne. Bij een werkbezoek in Oekraïne blijkt dat contante betalingen worden gedaan aan personeelsleden (aanvulling op het loon), aan Oekraïense ambtenaren (faciliterende betalingen) en dat materiële investeringen contant worden betaald zonder onderliggende factuur. Een en ander leidt in de boeken van de holding respectievelijk de Oekraïense deelneming tot een verschil van ongeveer zes ton dat een jaar later oploopt tot negen ton.*

*De groepsaccountant vraagt het bedrijf zo snel mogelijk de lokale wetten en regels te gaan volgen en doet een interne melding bij de compliance officer van het kantoor, die op zijn beurt extern meldt bij de FIU-Nederland. De contante betalingen en de ondeugdelijke verantwoording in de boeken rechtvaardigen het vermoeden dat de transacties ongebruikelijk zijn. Bewijs, een deugdelijke grondslag of een concrete aanwijzing is daarvoor niet nodig, volgens [Handreiking 1124](#). De accountant heeft de signalen van fraude en corruptie echter ten onrechte niet nader onderzocht, zoals Standaard 240 en 250 voorschrijven. De accountant heeft besteding van de gelden niet*

## 6 Wat te doen als je aanwijzingen voor corruptie identificeert?

5/5

*bekeken, geen kritische vragen gesteld aan de directie, geen significante aangelegenheden geconstateerd en geen stappenplan voor de klant opgesteld om de fraude te redresseren.*

*Als contante betalingen gebruikelijk zijn in het land zelf, maar de accountant die naar Nederlandse maatstaven ongebruikelijk genoeg vindt om die te melden bij de FIU, moet de accountant daar ook de controlewerkzaamheden op afstemmen en de opdracht teruggeven als de directie de fraude of corruptie niet redresseert. Dus niet doorgaan en pas stoppen als de factuur niet wordt betaald.*

*Het is de vraag of de betalingen aan ambtenaren om met rust te worden gelaten moeten worden beschouwd als faciliterende betalingen. De Accountantskamer vindt in ieder geval dat de accountant volgens Handreiking 1137 ook facilitation payments moet evalueren in het kader van de Wwft. Dat het OM het doen van facilitation payments niet zou vervolgen, wil volgens de tuchtrechter niet zeggen dat zulke betalingen geen ongebruikelijke transacties zijn. Het is strafbaar. Overigens kan en zal het OM faciliterende betalers wel degelijk vervolgen, op grond van de nieuwe [Aanwijzing](#).  
(Bron: 21/1533 Wtra AK)*

# 7 Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's

Dit hoofdstuk in het kort

- Wat moet het management in het bestuursverslag zetten?
- Hoe communiceert de accountant met het management en het toezichthoudend orgaan over tekortkomingen in de IB en overtreddingen van wet- en regelgeving die daaruit voortvloeien?
- Hoe communiceert de accountant met externe partijen over corruptierisico's?
- Hoe communiceert de accountant met het management en de interne toezichthouder respectievelijk externe partijen over aanwijzingen en vermoedens?
- Wat doet de accountant als de klant geconstateerde corruptie niet herstelt?

## 7.1 Inleiding

De controlerend accountant communiceert met het management en/of de interne toezichthouder over corruptierisico's. In principe is het aan de controleklant om te communiceren over corruptierisico's in het bestuursverslag. Indien nodig kan de accountant er bij het management op aandringen een en ander op te nemen in het bestuursverslag en eventueel de jaarrekening. Als er sprake is van een vermoeden van corruptie en de controleklant niet adequaat reageert, moet de accountant wellicht een melding doen bij de Nationale Politie

## 7.2 Communiceren over corruptierisico's in het bestuursverslag

De wet eist dat een onderneming rapporteert over de voornaamste risico's en onzekerheden (artikel 2:391 lid 1 BW, uitgewerkt in RJ 400.1052). Hier van kan bijvoorbeeld sprake zijn als er een vermoeden van corruptie is of als het corruptierisico behoort tot een van de voornaamste risico's. Als een accountant een corruptierisico heeft geïdentificeerd kan dit een indicatie zijn dat dit corruptierisico één van de voornaamste risico's van de onderneming is.

Een verplichting om specifiek te rapporteren over de voornaamste corruptierisico's geldt voor organisaties van openbaar belang met meer dan 500 werknemers ([Besluit bekendmaking niet-financiële informatie, artikel 3 lid 1b iii](#)). De onderneming doet een mededeling over de bestrijding van corruptie en omkoping alsmede de voornaamste risico's dit onderwerp in verband met de activiteiten, waaronder (indien relevant en evenredig) de zakelijke betrekkingen, producten of diensten die waarschijnlijk negatieve effecten hebben op dit onderwerp en hoe de onderneming deze risico's beheert.

De mededeling kan in uitzonderlijke gevallen achterwege blijven als:

- die gaat over actuele ontwikkelingen of zaken waarover wordt onderhandeld; en
- de mededeling ernstige schade zou toebrengen aan de commerciële positie van de onderneming ([Besluit bekendmaking niet-financiële informatie, artikel 3 lid 4](#)).

De accountant gaat na of het bestuursverslag voldoet aan bovenstaande vereisten en zal in dat kader het gesprek aangaan met het bestuur en de met governance belaste personen van de gecontroleerde entiteit, om



# 7 Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's

daarin het belang van betrouwbare informatievoorziening aan de gebruikers van het jaarverslag te beklemtonen en tevens aan te geven dat de onderneming ook over de voornaamste risico's moet rapporteren in het bestuursverslag. Dit kunnen dus ook corruptierisico's zijn. Voor zo ver de accountant verplicht is hierover te rapporteren, kan deze dan in de controleverklaring verwijzen naar het bestuursverslag van de onderneming. Als de accountant vindt dat een corruptierisico tot de voornaamste risico's behoort en een onderneming hierover niet rapporteert in het bestuursverslag evalueert de accountant de impact hiervan op de controleverklaring.

## 7.3 Communiceren met het management en het toezichthoudend orgaan

### 7.3.1 Communiceren over tekortkomingen in de interne beheersing (opzet, bestaan of werking)

Tijdens de controle kan de accountant stuiten op een gebrek in de interne beheersing van corruptierisico's. Zo'n tekortkoming zal vrijwel altijd significant zijn. Zij ontstaat wanneer een interne beheersingsmaatregel zo is opgezet, vormgegeven of uitgevoerd dat de klant daarmee niet (tijdig) afwijkingen in de financiële overzichten kan signaleren of corrigeren. Een tekortkoming doet zich evenzeer voor als de noodzakelijke maatregel van interne beheersing ontbreekt om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, te signaleren en te corrigeren. (Standaard 265.6a)

De accountant informeert het management en de met governance belaste personen op passende wijze over de tekortkomingen, waarvan de accountant op grond van professionele oordeelsvorming meent dat deze belangrijk en significant zijn (Standaard 265.5 en 265.6b). Daarnaast evalueert de accountant de invloed van deze tekortkomingen op de corruptierisicoanalyse.

Situatie	Communicatie met het management	Communicatie met het toezichthoudend orgaan
Significante tekortkoming in de interne beheersing.	Ja, tijdig en schriftelijk, tenzij dit in de gegeven omstandigheden niet passend is, bijvoorbeeld bij twijfels aan de integriteit of competentie van het management (Standaard 265.9).  Eerst mondeling bespreken is aan te bevelen.	Ja, tijdig en schriftelijk (Standaard 265.9). Eerst mondeling bespreken is aan te bevelen. Daarbij kan de reactie van het management worden toegelicht en kunnen de voornemens voor corrigerende maatregelen worden besproken.
Andere, niet-significante tekortkomingen in de interne beheersing.	Ja, als de accountant dit obv zijn professionele oordeelsvorming nodig vindt (Standaard 265.10b). Dit kan mondeling of schriftelijk.	Niet vereist.

# 7 Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's

In de schriftelijke communicatie met de commissarissen, interne toezichthouders of aandeelhouders beschrijft de accountant de significante tekortkomingen en geeft de accountant uitleg over de mogelijke gevolgen ervan (Standaard 265.11), in het bijzonder dat:

- het doel van de controle is dat de accountant een oordeel geeft over de financiële overzichten;
- de controle onder meer betrekking heeft op het evalueren van de interne beheersing, zodat de accountant de controlewerkzaamheden daaraan kan aanpassen;
- de accountant daarmee (nog) geen oordeel beoogt over de effectiviteit van de interne beheersing; en
- de aangelegenheden waarover wordt gerapporteerd, beperkt zijn tot die relevante tekortkomingen die de accountant tijdens de controle heeft geïdentificeerd.

## 7.3.2 Communiceren bij niet-naleving van wet- en regelgeving als gevolg van tekortkomingen in de interne beheersing

Als de klant valt onder het bereik van bijvoorbeeld de **FCPA**, **UK Bribery Act** en/of de **Loi Sapin II** dan is de klant verplicht een interne beheersingssysteem te hebben dat ook specifiek is gericht op corruptierisico's. Tekortkomingen in de interne beheersing van corruptierisico's kunnen dan bij de accountant leiden tot het vermoeden dat de wet- en regelgeving niet wordt nageleefd of dat niet-naleving dreigt. Als er daadwerkelijk sprake is van niet-naleving bij een geconstateerd corruptierisico dan is deze tekortkoming significant en wordt deze gecommuniceerd met het management (Standaard 265).

### **Ontbreken maatregelen bespreken**

*Een entiteit voert activiteiten uit in het Verenigd Koninkrijk en valt daarom onder de werking van de **UK Bribery Act**. Volgens deze wet moeten entiteiten interne beheersingsmaatregelen implementeren om omkoping te voorkomen. Als zulke interne beheersingsmaatregelen ontbreken, rijst het vermoeden dat de wet- en regelgeving niet wordt nageleefd. De accountant bespreekt dit vermoeden met het management. (Standaard 250.20) Als dit vermoeden blijft bestaan of wanneer komt vast te staan dat de regels inderdaad worden overtreden dan vraagt de accountant het management alsnog te voldoen aan de wet- en regelgeving door interne beheersingsmaatregelen te implementeren die omkoping tegengaan (artikelen 12 en 13 NV NOCLAR). Als de tekortkoming blijft bestaan, bespreekt de accountant dit met het management en met het toezichthoudend orgaan (Standaard 250.20).*

## 7.3.3 Schriftelijke bevestigingen opvragen

Op grond van Standaard 580 is de accountant er verantwoordelijk voor dat het management - en soms de met governance belaste personen - schriftelijk bevestigt/bevestigen dat alle bekende gevallen van niet-naleving of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan de accountant ter kennis zijn gebracht. Verder vraagt de accountant aan de interne of externe juridische adviseur om een opgave van alle claims en rechtszaken, waaronder die als gevolg van corruptie (Standaard 501.9).

# 7 Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's

## 7.3.4 Communiceren als het oordeel wordt aangepast als gevolg van tekortkomingen in de interne beheersing of onvoldoende teruggedrongen corruptierisico's

Bij de uitvoering van de controle kan de accountant zulke ernstige tekortkomingen in de interne beheersing van corruptierisico's tegenkomen dat deze niet voldoende en geschikte controle-informatie kan vergaren met gegevensgerichte werkzaamheden. De tekortkomingen hebben dan invloed op het oordeel en kunnen er zelfs toe leiden dat de accountant overweegt de opdracht terug te geven.

Soms kan de klant een corruptierisico niet met interne beheersingsmaatregelen mitigeren. Als de accountant het controlerisico niet met aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden kan terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau en daardoor niet voldoende en geschikte controle-informatie kan vergaren over het corruptierisico van materieel belang, dan heeft dat uiteraard ook invloed op het oordeel. De accountant bespreekt die situaties niet alleen met het management, maar informeert het toezichthoudend orgaan hier schriftelijk over (Standaard 265.9).

### **Commissies voor agenten in Nigeria**

Een handelsmaatschappij in grondstoffen drijft handel met de Nigeriaanse overheid. Het bedrijf laat agenten contact onderhouden met de Nigeriaanse overheid en zorgen voor de afwikkeling van de orders en de betalingen. Op de [Corruption Perception Index](#) scoort Nigeria 24 van de maximaal honderd punten. Dat betekent dat corruptie volgens de inschattingen in Nigeria vaker voorkomt dan in andere landen.

De commissies voor de agenten bedragen tussen de tien en twintig procent van de orderwaarde. De omzetstroom die volgt uit deze

orders is van materieel belang voor de jaarrekening. De accountant heeft in de eigen risicoanalyse corruptierisicofactoren geïdentificeerd vanwege de lage CPI-score van Nigeria en de inzet van agenten. In het controledossier behandelt de accountant dit als een (significant) corruptierisico.

Tijdens de controlewerkzaamheden constateert de accountant dat de handelsmaatschappij wel contracten heeft met de agenten in Nigeria, maar dat daarin bepalingen ontbreken die de agent verbieden zich in te laten met corruptie. De contracten bevatten evenmin afspraken over welke activiteiten de agenten moeten uitvoeren en hoe zij hierover verantwoording moeten afleggen. Het bedrijf heeft de agenten niet gescreend, zodat niet duidelijk is of zij mogelijk relaties hebben met de Nigeriaanse overheid. De betalingen aan de agenten vallen buiten het generieke betalingsproces, waardoor interne-beheersingsmaatregelen ontbreken.

Desgevraagd zegt het bedrijf noch zicht te hebben op de activiteiten van de agenten noch op de relatie tussen de commissievergoeding en de diensten die agenten daarvoor leveren. De handelsmaatschappij probeert de agenten te bewegen inzicht te verschaffen in hun activiteiten en hun uitgavenpatroon, maar die pogingen lopen op niets uit. Wel is duidelijk dat de agenten de commissies zonder opgaaf van redenen laten overmaken naar een bankrekening buiten Nigeria.

De accountant concludeert dat deze niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te vergaren over het risico dat de agenten Nigeriaanse overheidsfunctionarissen omkopen. De accountant past het oordeel aan.

# 7 Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's

## 7.3.5 Mogelijke bespreekpunten met het management

Als de accountant (eventuele tekortkomingen in) de interne beheersing van corruptierisico's bespreekt met het management kan de accountant onder meer de volgende onderwerpen aan de orde stellen:

- de manier waarop het management risico's van corruptie, omkoping en belangenverstrengeling identificeert en inschat en hoe vaak deze risicoanalyse wordt gemaakt (risico-bewustzijn);
- de houding van het management tegenover corruptie, omkoping en belangenverstrengeling en hoe het management die houding actief en passief overbrengt op zijn medewerkers (tone-at-the-top, trainingen/ voorlichtingen aan medewerkers, communicatie etc);
- het beleid ten aanzien van corruptie en uitgaven voor representatie en sponsoring;
- de gevoeligheid of kwetsbaarheid van de entiteit voor omkoping (actief of passief);
- de corruptiegevoeligheid van de activiteiten, sector of de geografische gebieden waarin de entiteit actief is;
- hoe afhankelijk de entiteit is van bepaalde afnemers of leveranciers;
- in hoeverre de entiteit open staat voor meldingen van misstanden door werknemers, klanten en/of leveranciers, bijvoorbeeld aan de hand van een klokkenluidersregeling of klachtenregeling; in hoeverre het management hierover communiceert;
- de naleving en invulling van de wettelijke regels voor een klachten- of klokkenluidersregeling;
- hoe het management potentiële of bestaande belangenverstrengeling identificeert, laat identificeren en transparant maakt;
- of en hoe sleutelfiguren van de entiteit worden gescreend;
- of en hoe potentiële nieuwe klanten, leveranciers of agenten worden gescreend;
- hoe het management vaststelt dat de ingeschakelde agenten en andere tussenpersonen zich onthouden van omkoping;
- hoe het management met het personeel communiceert over het beleid inzake representatie, sponsoring, belangenverstrengeling en vormen van corruptie;
- of en hoe het personeel van de entiteit wordt getraind om actieve en passieve omkoping te voorkomen;
- of er (pogingen tot) corruptie bekend zijn, hoe deze bekend zijn geworden en hoe het management deze incidenten heeft opgevolgd.

Voorgaande punten kan de accountant ook bespreken met het toezichthoudend orgaan. In dat geval zal de nadruk liggen op hoe dit orgaan de beheersing en terugdringing van corruptierisico's door het management monitort.

## 7.4 Communiceren met externe partijen over corruptierisico's

Als tekortkomingen in de interne beheersing leiden tot overtreding van anticorruptiewet- en regelgeving moet de accountant dit wellicht melden aan externe partijen. Eerst vraagt de accountant het management de overtreding, voor zover mogelijk, ongedaan te maken.

Een eventuele weigering kan aanleiding zijn om te twijfelen aan de integriteit van het management en om voortzetting van de opdracht te heroverwegen. Voor de beslissing om eventueel te stoppen, kan het raadzaam zijn juridisch advies in te winnen. Dat geldt ook voor de vraag welke vervolgacties nodig zijn, zoals het informeren van regelgevende of toezichthoudende instanties. (Standaard 240, paragrafen 39, A55, A56 en A57).

# 7 Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's

## 7.5 Communiceren met het management en het toezichthoudend orgaan over aanwijzingen en vermoedens

De accountant bespreekt het met het management als:

- de accountant **nader onderzoek** naar de aanwijzingen heeft gedaan of laten doen dan wel de onderneming verzoekt dit te laten doen; en
- dit onderzoek leidt tot een vermoeden van corruptie; of
- de rechter heeft vastgesteld dat sprake is van corruptie (Standaard 240.3).

Wanneer het onderzoek naar de aanwijzingen leidt tot een vermoeden van corruptie brengt de accountant dit ook onder de aandacht van het toezichthoudend orgaan (Standaard 240.42). Als het management betrokken is bij corruptie communiceert de accountant intensiever met het toezichthoudend orgaan. De NBA heeft hiervoor **voorbeeldteksten** in het Nederlands en in het Engels. Een proactieve rol van dit orgaan bij het herstel wordt dan belangrijker. Als het management niet betrokken is bij de corruptie communiceert de accountant voornamelijk met het management en beperkt de communicatie met het toezichthoudend orgaan zich tot aangelegenheden die leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten.

De accountant volgt het **NV NOCLAR-stappenplan** en het stappenplan van **artikel 37 Bta**. Dat laatste is verplicht bij wettelijke controle-opdrachten voor niet-OOB's, maar kan ook bij vrijwillige controle-opdrachten worden gebruikt. Volgens de Bta-bepaling wijst de accountant het management en het toezichthoudend orgaan van de entiteit eerst op een 'redelijk vermoeden' van corruptie en vraagt vervolgens om dit te (laten) onderzoeken,

voor zo ver dit in het kader van de Standaard 240 werkzaamheden nog niet is gebeurd. De term 'redelijk vermoeden' is een strafrechtelijk begrip, dat niet nader is gedefinieerd. In deze handreiking wordt daarom uitsluitend gesproken van 'vermoeden'.

Daarna rapporteert de entiteit de uitkomsten aan de accountant.

Deze uitkomsten bepalen of er sprake is van een vermoeden.

De rest van het stappenplan komt neer op het volgende:

1. De accountant vraagt het management en het toezichthoudend orgaan een schriftelijk plan op te stellen met de maatregelen van de entiteit om de gevolgen van de corruptie voor zover mogelijk ongedaan te maken en herhaling te voorkomen; in het plan staan de termijnen waarbinnen de entiteit de maatregelen moet hebben uitgevoerd;
2. De accountant beoordeelt binnen vier weken na voltooiing of het herstelplan toereikend is; de uitkomsten van die beoordeling communiceert de accountant met het management en indien mogelijk met het toezichthoudend orgaan;
3. De accountant stelt vast of de entiteit de maatregelen binnen de gestelde termijnen heeft uitgevoerd en communiceert deze bevindingen met het management en het toezichthoudend orgaan (**artikel 37 Bta lid 1**).

### **Vliegtickets naar Griekenland**

*Een bouwonderneming voert allerlei infrastructurele projecten uit. Eén van de grotere in het afgelopen boekjaar was een grootschalige renovatie van kanaaloevers in opdracht van de provincie. Tijdens de eindejaarscontrole neemt de accountant de boeken door en ziet een aanzienlijke post reis- en verblijfskosten. Uit de gegevensgerichte controle van de facturen en declaraties blijkt dat het voornamelijk*

# 7 Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's

gaat om vliegtickets en het verblijf in een resort in Griekenland van een persoon en zijn gezin.

De persoon is geen werknemer van het bouwbedrijf. De accountant bespreekt de reis- en verblijfskosten met de directie, die met een vage verklaring komt. De accountant doet nader achtergrondonderzoek naar de persoon. Daaruit blijkt dat dit een ambtenaar is die namens de provincie de opdracht aan het bouwbedrijf heeft gegund. De accountant beschouwt dit als een aanwijzing voor omkoping en bespreekt dit met de auditcommissie van de raad van commissarissen (RvC). De accountant rapporteert dit ook schriftelijk aan de raad van commissarissen, die de zaak hoog opneemt en de directie om een nadere verklaring vraagt. Die blijft echter uit.

De accountant vraagt de raad van commissarissen om de aanwijzing nader te (laten) onderzoeken. Het bedrijf geeft een forensisch accountant de opdracht een diepgaand onderzoek uit te voeren. De aard, omvang en uitvoering worden afgestemd met de externe accountant. Uit het onderzoek blijkt dat leden van de directie zich drie jaar lang schuldig hebben gemaakt aan ambtelijke corruptie door op structurele basis geld, goederen of diensten aan de ambtenaar te verstrekken om opdrachten binnen te slepen.

De RvC stelt een schriftelijk herstelplan op met maatregelen als:

- de directie ontslaan en vervangen;
- schade claimen bij interne betrokkenen;
- melding doen bij de Provincie;
- melding doen bij het OM en/of AFM als de klant ten onrechte geen aangifte doet van een strafbaar feit, zie 10.6;

- een gedragscode implementeren, die omkoping onder geen enkele voorwaarde accepteert;
- een anti-corruptieprogramma opstellen voor directie en personeel, waarin iedereen wordt getraind om omkoping tegen te gaan en pogingen daartoe van klanten of leveranciers bij de directie te melden;
- de interne beheersingsmaatregelen aanscherpen voor het aangaan van verplichtingen inzake reis- en verblijfskosten.

De accountant stelt vast dat het herstelplan toereikend is en dat de maatregelen zijn geïmplementeerd (directiewissel en gedragscode) of dat daarmee is begonnen (anti-corruptieprogramma). De accountant rapporteert de uitkomsten schriftelijk aan de (nieuwe) directie en de raad van commissarissen.

## 7.6 Communiceren met externe partijen over aanwijzingen en vermoedens

### 7.6.1 Geen adequate reactie bij vermoeden van corruptie

#### Bij een niet-OOB organisatie

Als een entiteit geen adequate (herstel)maatregelen treft naar aanleiding van een vermoeden van corruptie van materieel belang komen **externe meldplichten** in beeld. Bij een wettelijke controle-opdracht bij een niet OOB-klant moet de accountant de corruptie dan melden bij **het centrale meldpunt** van de Nationale Politie op grond van de fraudemeldplicht van **artikel 26 Wta**.



# 7 Communiceren over bevindingen inzake corruptierisico's

8/8

Als de entiteit weigert adequate maatregelen te treffen, roept dat doorgaans twijfels op over de integriteit van het management. Dat kan voor de accountant aanleiding zijn de opdracht te heroverwegen of te beëindigen (tenzij daarvoor wettelijke belemmeringen bestaan). De accountant kan hiervoor juridisch advies inwinnen, alsmede voor het bepalen van andere vervolgacties, zoals het informeren van regelgevende of toezichthoudende instanties (Standaard 240 paragrafen 39, A55, A56 en A57).

Als de accountant een wettelijke controleopdracht tussentijds teruggeeft, moet de accountant de AFM daarover informeren en daarbij de reden van de opzegging vermelden ([artikel 2:393 BW](#) en [artikel 13 lid 3 Bta](#)).

Tevens moet de accountant gedurende de hele controle rekening houden met een eventuele melding aan de FIU bij een vermoeden van ongebruikelijke transacties.

Tot slot evalueert de accountantsorganisatie of een corruptiecasus gemeld moet worden aan de AFM in het kader van [artikel 21 van de Wet toezicht accountantsorganisaties](#) en [artikel 32 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties](#).

## Meldplicht - Bij organisaties van openbaar belang

Bij een vermoeden van corruptie in geval van een wettelijke controle bij een OOB-klant is alleen de onderzoekplicht relevant voor een melding. Wanneer er geen onderzoek wordt gedaan in het geval van corruptie van materieel belang bij een OOB-klant, meldt de accountant de corruptie bij [het centrale meldpunt](#) van de Nationale Politie op grond van de [EU Verordening 537/2014](#). De EU Verordening vereist wel dat de klant herstelmaatregelen treft, maar er is geen meldplicht voor de accountant als de

klant deze herstelmaatregelen niet doorvoert. Zie Handreiking 1138 voor een verdere uitleg rondom de EU Verordening 537/2014.

Als de entiteit weigert adequate maatregelen te treffen, roept dat doorgaans twijfels op over de integriteit van het management. Dat kan voor de accountant aanleiding zijn de opdracht te heroverwegen of te beëindigen (tenzij daarvoor wettelijke belemmeringen bestaan). De accountant kan hiervoor juridisch advies inwinnen, alsmede voor het bepalen van andere vervolgacties, zoals het informeren van regelgevende of toezichthoudende instanties (Standaard 240 paragrafen 39, A55, A56 en A57).

Als de accountant een wettelijke controleopdracht tussentijds teruggeeft, moet de accountant de AFM daarover informeren en daarbij de reden van de opzegging vermelden ([artikel 2:393 BW](#) en [artikel 13 lid 3 Bta](#)).

Tevens moet de accountant er gedurende de hele controle mee rekening houden dat een melding aan de FIU nodig is bij een vermoeden van ongebruikelijke transacties.

Tot slot evalueert de accountant ook of een corruptiecasus gemeld moet worden aan de AFM in het kader van [artikel 21](#) van de Wet toezicht accountantsorganisaties en [artikel 32](#) van het Besluit toezicht accountantsorganisaties.

# 8 Mogelijke consequenties voor de controleverklaring

Dit hoofdstuk in het kort

- Het evalueren van de uitkomsten van de werkzaamheden inzake corruptierisico's of aanwijzingen voor corruptie is een kwestie van professionele oordeelsvorming;
- Een goedkeurend oordeel is mogelijk als de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft en de klant het (inherente) restrisico en de daarmee samenhangende onzekerheid afdoende heeft toegelicht in de jaarrekening;
- Een oordeelonthouding volgt als bepaalde transacties volgens de klant geen verband houden met corruptie, de klant dit niet toelicht in de jaarrekening, de accountant deze bewering niet kan controleren bij gebrek aan voldoende en geschikte controle-informatie en het gebrek aan voldoende en geschikte controle-informatie van diepgaande invloed is.

## 8.1 Inleiding

De accountant beoogt – kort gezegd – te controleren of financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten. In dat licht evalueert de accountant de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden in verband met corruptierisico's en aanwijzingen voor corruptie.

De accountant moet er rekening mee houden dat in het geval van corruptie zowel kwantitatieve als kwalitatieve materialiteitsgrenzen een rol spelen. Wanneer sprake is van een afwijking of er niet voldoende en geschikte controle-informatie kan worden vergaard over een corruptierisico of aanwijzing voor corruptie kan dit vanuit kwalitatief oogpunt van materieel belang

(Standaard 320) zijn, zelfs als de omvang onder de materialiteit voor het financiële overzicht als geheel ligt.

## 8.2 Het oordeel van de accountant

Het evalueren van de uitkomsten van de werkzaamheden inzake corruptierisico's of van aanwijzingen voor corruptie is bij uitstek een kwestie van professionele oordeelsvorming. Het oordeel van de controlerend accountant hangt onder meer af van het antwoord op de volgende vragen:

- in hoeverre is sprake van een onzekerheid in de financiële verantwoording in relatie tot een corruptierisico of aanwijzing van corruptie? Hierbij is van belang welke interne beheersingsmaatregelen en/of acties het management heeft genomen ten aanzien van een corruptierisico of aanwijzing van corruptie en de mate waarin het management een eventuele onzekerheid toelicht in de jaarrekening;
- heeft de accountant voldoende en geschikte controle-informatie over een corruptierisico of een aanwijzing van corruptie?
- in hoeverre kan de accountant zich verenigen met de toelichting (of het gebrek daaraan) in de jaarrekening op een corruptierisico of aanwijzing voor corruptie?

Het begint dus met wat het management rapporteert. Bij de verantwoording van het management geeft de accountant een oordeel. Daarbij zijn verschillende scenario's denkbaar. Hierna worden twee scenario's toegelicht die in de praktijk vaak voorkomen. Alle scenario's bespreken zou hier te ver gaan. In Standaard 700 staat in hoeverre de accountant het oordeel in de controleverklaring moet aanpassen naar gelang de omstandigheden.

## 8 Mogelijke consequenties voor de controleverklaring

### Voorbeeld 1

In de praktijk komt het voor dat de accountant een corruptierisico identificeert. Hoewel het management beschikt over een adequaat intern beheersingssysteem om het corruptierisico te adresseren, bestaat er een (inherent) restrisico. In dat geval kan het management niet met zekerheid stellen dat zich geen corruptie heeft voorgedaan. Logischerwijze zal de accountant dat evenmin kunnen vaststellen.

De accountant kan tot een goedkeurend oordeel bij de financiële verantwoording komen als het management het risico afdoende toelicht in de jaarrekening. Door de adequate toelichting geeft de jaarrekening een getrouw beeld, terwijl de accountant over de beweringen voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. De accountant overweegt eventueel een toelichtende paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden op te nemen in de controleverklaring.

Vornoemd scenario wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld:

Een onderneming in een corruptiegevoelige sector betaalt bedragen aan een tussenpersoon (hierna agent) die gevestigd is in een land met een lage CPI-score. Op basis van de controlewerkzaamheden constateert de accountant onder meer dat:

- de due diligence procedures van de klant ten aanzien van de agent adequaat zijn;
- er een overheidsinstantie bij betrokken is en er vergunningen/licenties nodig zijn voor het uitvoeren van activiteiten;
- de omvang van de betalingen en de daaruit voortvloeiende omzetstroom materieel is in het kader van de jaarrekeningcontrole;

- het contract met de agent is opgesteld volgens een vaste template, waarin onder meer staat dat de agent moet bevestigen dat deze de werkzaamheden doet conform de anti-corruptiewet- en regelgeving;
- de informatie uit het agentencontract, de facturen voor de agentencommissie en de betalingen van de commissies met elkaar aansluiten;
- buiten de contractuele afspraken geen onderbouwing is te vinden voor de werkzaamheden van de agent;
- de betaalde agentencommissie hoog is vergeleken met commissies die worden betaald aan agenten in andere landen;
- de klant de betalingen aan de agenten/tussenpersonen en de bijbehorende geldstroom adequaat toelicht in de jaarrekening.

In dit voorbeeld kan zich een resterend (inherent) corruptierisico voordoen buiten de invloedssfeer van de klant. Er is namelijk geen verdere onderbouwing van de werkzaamheden die de agent heeft uitgevoerd.

Het (inherente) restrisico dat de agent de ontvangen commissie heeft aangewend voor corruptie bevindt zich buiten de invloedssfeer van de klant. Daarbij is het van belang dat het management het restrisico afdoende toelicht. De accountant kan daarom een goedkeurende verklaring afgeven als de bovengenoemde vragen naar behoren zijn beantwoord, op basis van voldoende en geschikte controle-informatie.

### Voorbeeld 2

Het kan gebeuren dat een klant meent dat deze alles heeft gedaan wat in de mogelijkheden van de klant ligt, dat het restrisico buiten zijn invloedssfeer ligt en dat er geen onzekerheid in de verantwoording bestaat. De klant zegt dus met andere woorden dat de betaalde agentencommissies geen verband houden met corrupte activiteiten en het management

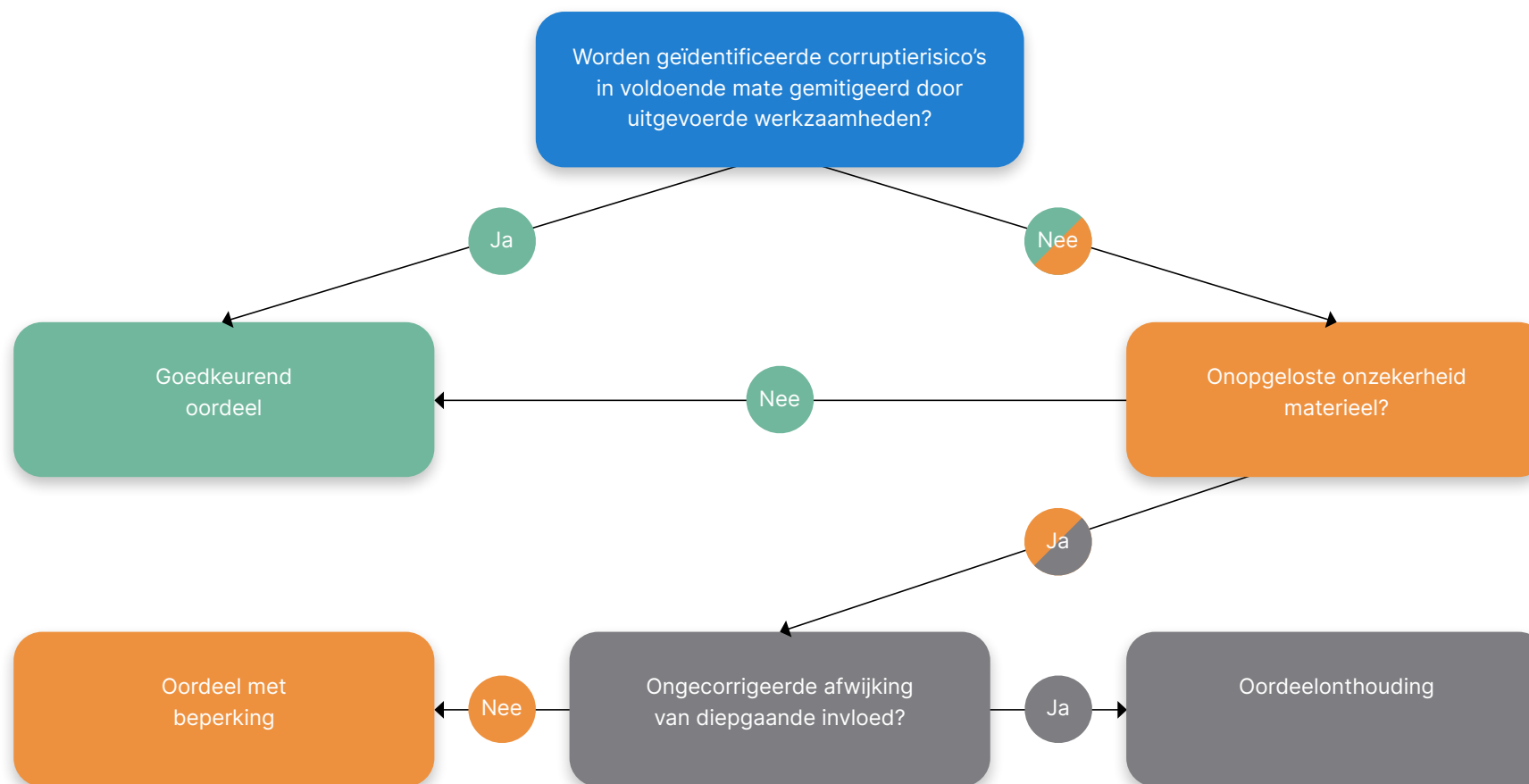
# 8 Mogelijke consequenties voor de controleverklaring

neemt geen toelichting op in de jaarrekening. In dat geval zal de accountant evalueren of deze zich op basis van voldoende en geschikte controleinformatie kan verenigen met dit standpunt van het management. Als dat niet het geval is, komt de accountant tot een verklaring met beperking of oordeelonthouding. De accountant kiest voor de tweede variant als de (mogelijke) gevolgen van het restrisico voor de financiële overzichten van diepgaande invloed zijn. Zo niet dan kiest deze voor een verklaring met beperking.

Hierna volgt een schematische weergave van de evaluatie als er niet voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen.

# 8 Mogelijke consequenties voor de controleverklaring

Evaluatie van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen



# 8 Mogelijke consequenties voor de controleverklaring

In de praktijk kan de accountant geconfronteerd worden met talloze varianten van de hiervoor beschreven situaties. Daarom wordt hier nogmaals beklemtoond dat de accountant professionele oordeelsvorming zal toepassen bij het evalueren van de uitkomsten van de werkzaamheden inzake corruptierisico's of aanwijzingen voor corruptie. .

Let op: Significante tekortkomingen in de interne beheersing in combinatie met een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanuit andere (gegevensgerichte) werkzaamheden kunnen niet opgelost worden met een toelichting in de jaarrekening door de klant.

## 8.3 Fraudesectie, kernpunten en overige aangelegenheden

Buiten het geven van een oordeel biedt de controleverklaring nog andere mogelijkheden om te communiceren over bevindingen. Zo kan de accountant overwegen en is het in bepaalde situaties verplicht om in de verklaring het volgende op te nemen:

- een aparte sectie over 'Controleaanpak frauderisico's' (Standaard 700);
- kernpunten van de controle (Standaard 701);
- een aparte paragraaf om (overige) aangelegenheden te beklemtonen (Standaard 706).

In (Standaard 700.29B) staat dat de accountant bij wettelijke controles in een aparte sectie in de controleverklaring over 'Controleaanpak frauderisico's' aangeeft hoe deze heeft ingespeeld op frauderisico's die kunnen

leiden tot een afwijking van materieel belang. Verder biedt Standaard 700 (A41B) de mogelijkheid een indicatie op te nemen van de uitkomst van de werkzaamheden en/of iets te vermelden over belangrijke waarnemingen. In Standaard 701 staan twee criteria om te bepalen welke 'kernpunten van de controle' vermeld moeten worden in de controleverklaring van organisaties van openbaar belang (OOB's):

- aangelegenheden die de accountant volgens het professionele oordeel het meest significant vindt;
- een selectie van de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met governance belaste personen.

Overigens mag de accountant deze passages niet opnemen bij een oordeelonthouding. Lees in dit kader ook de Handreiking 1150 Rapporteren in de sectie 'Controleaanpak frauderisico's' in de controleverklaring. Bijlage 8.1 van Handreiking 1150 bevat een visueel stappenplan rapporteringsscenario's op basis van de frauderisicoanalyse van de accountant. Bijlage 8.2 bevat een visueel stappenplan rapporteringsscenario's op basis van aanwijzingen of vermoeden van fraude.



# 9 Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten

Dit hoofdstuk in het kort

- Corruptie en fraude;
- Welke kosten(posten) kunnen wijzen op corruptie?
- Stel nadere vragen bij twijfels over de (juistheid en volledigheid van de) informatie die de klant aanlevert en bij de (on)gebruikelijkheid van transacties;
- Ga na of specifieke wet- en regelgeving, zoals de Wwft en de NV NOCLAR, bepaalde handelingen voorschrijft;
- Dring bij het vermoeden van corruptie zo nodig aan op aanpassingen in de jaarrekening.

## 9.1 Inleiding

Omkoping in het Nederlandse mkb is bepaald geen zeldzaamheid, zo laat de selectie van praktijkvoorbeelden in [bijlage A](#) zien. Ook bij kleinere entiteiten, die niet onder de wettelijke controleplicht vallen, moet een jaarrekening worden opgemaakt en gedeponereerd. Als het management hiervoor een accountant inschakelt, zal deze accountant zich bij het uitvoeren van de werkzaamheden moeten houden aan Standaard 4410. De NBA-Handreiking 1136 Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten ondersteunt de accountant hierbij.

In de praktijk komt het regelmatig voor dat de accountant die de samenstellingswerkzaamheden voor de jaarrekening uitvoert ook andere diensten levert aan de desbetreffende klant, bijvoorbeeld administratieve dienstverlening en aangifte vennootschapsbelasting voor een ondernemer. Deze werkzaamheden - die niet vallen onder Standaard 4410 - zorgen ervoor dat de accountant een brede kennis van de onderneming of organisatie van de klant heeft.

Om de jaarrekening samen te stellen, mag de accountant in beginsel uitgaan van de gegevens die de klant aanlevert. De accountant hoeft dus niet actief op zoek te gaan naar aanwijzingen voor corruptie. De samenstellend accountant hoeft ook geen corruptierisicoanalyse te maken - een frauderisicoanalyse is immers niet verplicht. De accountant mag de ogen echter niet sluiten voor informatie die kan wijzen op corruptie.

Tijdens het uitvoeren van de samenstellingswerkzaamheden kan de accountant stuiten op informatie die een aanwijzing kan zijn voor corruptie. Met behulp van de zogenaamde fraudedriehoek, die in [paragraaf 4.2](#) wordt beschreven, vallen ongebruikelijke zaken en mogelijke aanwijzingen voor corruptie eerder op. De fraudedriehoek is een hulpmiddel; Standaard 4410 schrijft het gebruik hiervan niet voor. De driehoek kent drie elementen: druk, rechtvaardiging en gelegenheid.

Druk verwijst naar financiële, emotionele of andere omstandigheden die een klant kunnen aanzetten tot fraude, zoals privé-schulden of een extra bonus wanneer een grote klant wordt binnengehaald.

Rechtvaardiging betreft de argumenten die een klant bedenkt om fraude goed te praten, zoals: het is in de branche gebruikelijk dat partijen omgekocht worden; of: zonder smeergeld krijg ik mijn versproducten niet tijdig de grens over.

Gelegenheid zijn de omstandigheden die fraude mogelijk maken. Denk aan zwakheden in de interne beheersingsomgeving als afwezig toezicht en gebrekkige beveiligingsmaatregelen.

# 9 Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten

Volgens Standaard 4410 moet de accountant het onder de aandacht van het management brengen als deze zich er tijdens de samenstellingsopdracht van bewust wordt dat de vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, die door het management worden verschaft niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn. Daaronder valt nadrukkelijk ook geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving. De accountant moet dan vragen om aanvullende of gecorrigeerde informatie. Waar nodig dringt de accountant aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving. (Standaard 4410.32 en A47)

Als de accountant vermoedt dat een transactie kan samenhangen met witwassen of terrorismefinanciering dan schrijft de Wwft melding voor. Ongebruikelijke transacties moeten ook bij een samenstellingsopdracht onverwijld worden gemeld aan de FIU-Nederland, zie [paragraaf 6.3](#). Raadpleeg zo nodig NBA-handreiking 1124 - Richtsnoeren voor de interpretatie van de Wwft.

## 9.2 Corruptie en fraude

In Standaard 4410 gaat het mede over fraude, maar niet over corruptie als zodanig. In deze handreiking wordt corruptie gezien als een vorm van fraude. De bepalingen over fraude uit Handreiking 1136 voor samenstellingsopdrachten zijn daarom ook van toepassing als de accountant corruptie vermoedt, zie [paragraaf 9.3](#).

Fraude is volgens Standaard 240 ('De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten'): "Een opzettelijke handeling door een of meer leden van het management, met governance belaste personen, werknemers of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te verkrijgen."

Of er juridisch gezien sprake is van fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving hoeft de accountant niet vast te stellen. Dat oordeel is aan de rechtbank of een andere gerechtelijke instantie (Standaard 4410.A24).

Corruptie is net als fraude een verzamelnaam voor diverse gedragingen. Wat corruptie is, wordt in [hoofdstuk 1.2](#) nader omschreven. In [hoofdstuk 2 van deze Handreiking](#) worden de verschillende vormen van corruptie beschreven; deze Handreiking beperkt zich tot omkoping, kickbacks en faciliterende betalingen, zie [paragraaf 10.5](#). De informatie in dit hoofdstuk is ook relevant voor de accountant die samenstellingswerkzaamheden uitvoert. In [hoofdstuk 3](#) - over de rol van de accountant bij corruptie - wordt voor samenstellingsopdrachten verwezen naar Standaard 4410. Verder wordt in hoofdstuk 3 uitgelegd welke fundamentele beginselen relevant zijn bij een vermoeden van corruptie. In geval van mogelijke of dreigende overtredingen van wet- en regelgeving "die relevant en duidelijk méér dan onbetekenend zijn, gelden de verplichtingen van de NV NOCLAR, zie [paragraaf 9.4](#)".

Voorbeelden van kosten die kunnen wijzen op corruptie zijn te vinden in [paragraaf 9.5](#).

# 9 Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten

## 9.3 Standaard 4410 en Handreiking 1136

Standaard 4410 gaat over de verantwoordelijkheden van de accountant bij een samenstellingsopdracht. Handreiking 1136 biedt een praktische toelichting op Standaard 4410.

Bij de aanvaarding of continuering van een opdracht onderzoekt de accountant de integriteit van de klant in aansluiting op Standaard 4410.23b en 4410.A31.

Zoals al aangegeven in paragraaf 9.1 schrijft Standaard 4410.32 voor dat de accountant (vermoede) corruptie onder de aandacht brengt van het management. De accountant vraagt het management dan om aanvullende of gecorrigeerde informatie.

De accountant moet het management volgens Standaard 4410.34 geschikte aanpassingen voorstellen als de accountant zich er tijdens het verloop van de opdracht van bewust wordt dat:

- de samengestelde historische financiële informatie niet op adequate wijze het toepasselijke stelsel inzake financiële verslaggeving beschrijft of daarnaar verwijst; (Zie Par. A53)
- aanpassingen aan de samengestelde historische financiële informatie vereist zijn, zodat de historische financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat; (Zie Par. A54, A55 en A56) of
- de samengestelde historische financiële informatie op andere wijze misleidend is – waaronder vermoede fraude of het vermoede niet-naleven van wet- en regelgeving. (Zie Par. A54)

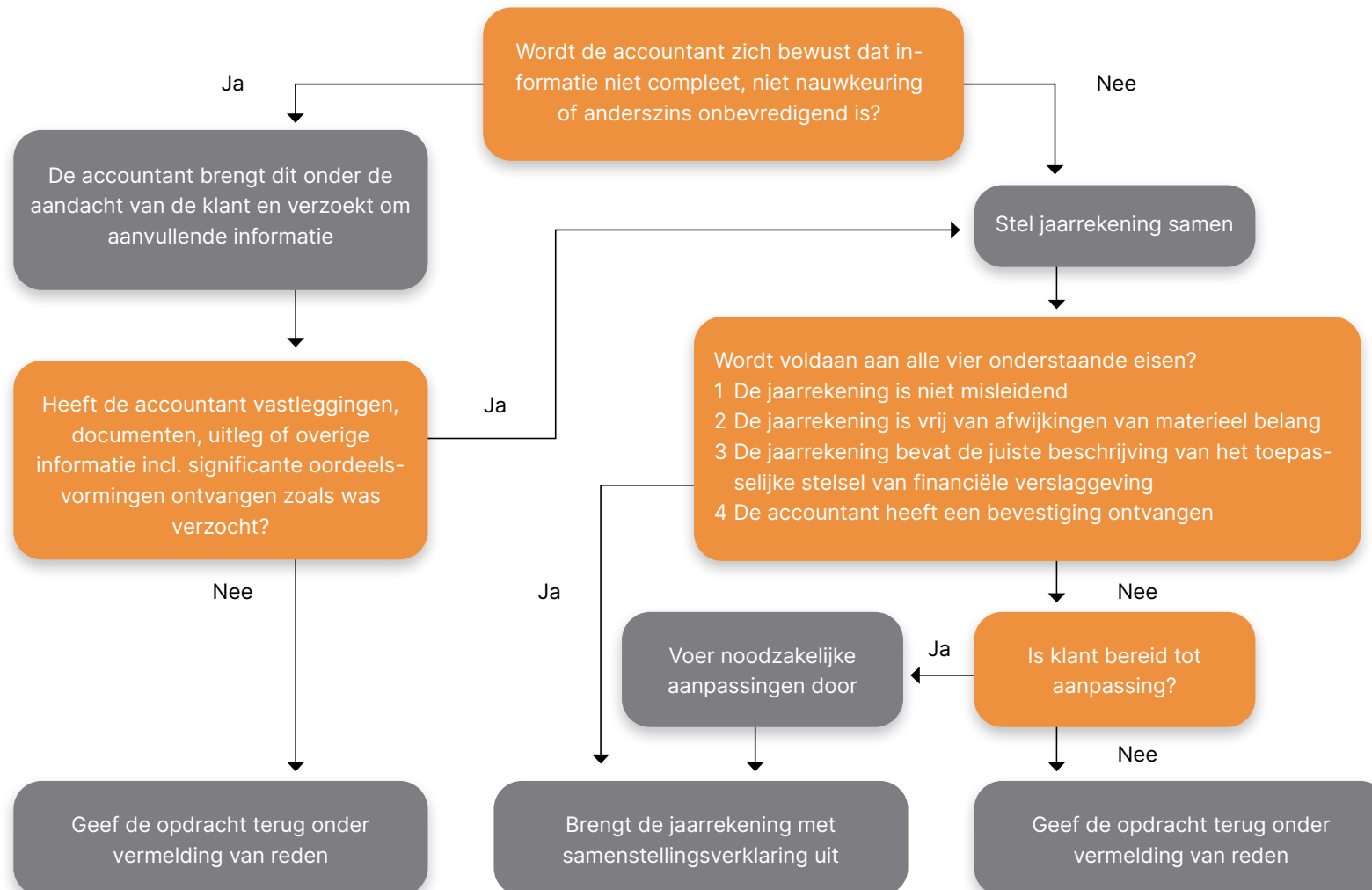
De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van de geïdentificeerde of vermoede omkoping of faciliterende betalingen, zie [paragraaf 10.5](#). Hoe de accountant dit doet, wordt nader uitgewerkt in

paragraaf 6.4.1 van [Handreiking 1136](#) ('Fraude of het niet voldoen aan wet- en regelgeving'). Als de accountant corruptie vermoedt, overlegt deze eventueel met een extern deskundige.

Vermoede of geïdentificeerde corruptie zal in de meeste gevallen gemeld moeten worden op grond van de Wwft. Het fundamentele beginsel zorgvuldigheid van de accountant kan met zich meebrengen dat de accountant nadere informatie vraagt aan het management en de eventueel aan de klant verbonden commissarissen als deze een melding overweegt. De accountant mag het echter niet aan de klant laten blijken dat een melding wordt overwogen of zal worden gedaan. De klant alarmeren is in strijd met de Wwft. (Zie Handreiking 1124, paragraaf 7.9.1, p. 114, 2e alinea)

Na overleg neemt de accountant passende maatregelen. Dat kan een melding bij een bevoegde autoriteit zijn als het management van de entiteit verplicht is te melden, maar dit nalaat.

# 9 Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten



# 9 Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten

Wanneer de steekpenningen en/of faciliterende betalingen correct en transparant worden verwerkt in de jaarrekening is er geen sprake meer van valsheid in geschrift. De betalingen zijn dan echter nog wel strafbaar en dus in strijd met de wet- en regelgeving. De accountant doorloopt in dat geval [het stappenplan van de NV NOCLAR](#).

De verplichtingen uit de NV NOCLAR en de Wwft gelden voor alle accountants en alle werkzaamheden.

## 9.4 Stappen bij een vermoeden van fraude

In [paragraaf 9.2](#) staat dat de accountant, die bij het verrichten van samenstellingswerkzaamheden corruptie vermoedt, hetzelfde moet doen als bij een vermoeden van fraude. Deze handelingen worden beschreven in Standaard 4410 en nader toegelicht in Handreiking 1136. Samengevat zijn de stappen:

1. De accountant vermoedt fraude/corruptie (4410.32);
2. Als het management geen aanvullende informatie verstrekt of aanpassing van de jaarrekening weigert, overweegt de accountant de opdracht terug te geven; als de accountant de opdracht teruggeeft legt deze uit waarom (4410.35);
3. De accountant gaat na of er stappen nodig zijn op grond van de Wwft of de NV NOCLAR (zie Handreiking 1136, met verwijzing naar Handreiking 1124);
4. De accountant legt de stappen, werkzaamheden en bevindingen vast in het dossier (Handreiking 1136). Neem bij twijfel contact op met de helpdesk van de NBA of een andere expert.

## 9.5 Kosten die kunnen wijzen op corruptie (en fraude)

In geval van omkoping – waarop deze handreiking zich toespitst, samen met [faciliterende betalingen](#) – ontvangt de omgekochte persoon de steekpenningen meestal in privé. De accountant zal bij de werkzaamheden voor de omgekochte niet zo snel op aanwijzingen stuiten, zeker niet bij samenstellingswerkzaamheden.

Bij werkzaamheden die de accountant uitvoert voor de omkoper is die kans groter. De omkoper verwerkt de verstrekte gelden, goederen, diensten of pleziertjes soms namelijk in de boekhouding. Daarbij worden de uitbetaalde bedragen vaak verhuld als bedrijfskosten.

Te denken valt aan:

- overbodige reiskosten (voorbeeld [A.4](#)), dure reizen naar verre landen);
- dure geschenken (auto, bont, horloge, televisie, zie voorbeeld [A.4](#));
- verbouwingen (keuken, badkamer, aanbouw, onderhoudswerkzaamheden, zie voorbeeld [A.4](#));
- "kleinere" geschenken (auto-onderdelen of -onderhoud, benzinepas, huur van een woning, abonnement voor tuinonderhoud of premiebetalingen voor een stamrechtpolis, "studiebeurs" voor kind opdrachtgever, creditcard uitgaven – eventueel zonder onderbouwing -voor een niet-personeelslid);
- vergoedingen die geen verband houden met het bedrijf, zie voorbeeld [A.4](#);
- bijdragen aan derden, zoals organisaties of liefdadigheidsinstellingen die de voorkeur genieten van overheidsfunctionarissen;
- sponsoring sportvereniging, waarvan opdrachtgever bestuurslid is;
- [sponsoring](#) van de autoracende zoon van een projectontwikkelaar;
- een "bedrijfsfeest" dat in werkelijkheid de bruiloft is van de zoon of dochter van de aanbesteder/inkoper/beslisser;

## 9 Corruptie, werkzaamheden bij samenstellingsopdrachten

- toekenning van salarissen aan niet-meewerkende personen;
- ter beschikking stellen van ongebruikelijke persoonlijke voordelen zoals auto's aan niet-meewerkende personen;
- "advieskosten" (nepfacturen voor niet-geleverde diensten, zie voorbeelden A.1 en A.2.)

Opvallend zijn vooral facturen die een onderneming betaalt voor **branchevreemde goederen of diensten** die geleverd worden **aan derden**. Denk aan een bouwbedrijf dat een Rolex of jacuzzi laat leveren aan een privé-persoon die niet op de loonlijst staat. In zulke gevallen is het afleveradres niet hetzelfde als het factuuradres.

Aanwijzingen voor corruptie kunnen ook zijn:

- excessieve commissies/provisies;
- **commissies/provisies zonder onderliggend contract of factuur**;
- kickback fees.

Als de accountant aanwijzingen heeft voor corruptie vormt dit een bedreiging voor het naleven van het fundamentele beginsel van integriteit uit de VGBA. Omdat de accountant aanwijzingen heeft dat de ontvangen informatie mogelijk onjuist of onvolledig is, zal deze de ontvangen informatie nader moeten onderzoeken.



# 10 Verdieping

## 10.1 Geprivilegieerde informatie

Deze paragraaf in het kort

- Een klant laat vermoedens van corruptie nogal eens onderzoeken onder regie van een advocaat. Om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, zal de accountant willen beschikken over de onderzoeksbevindingen;
- Hoe kan de accountant kennisnemen van informatie die onder het verschoningsrecht van de advocaat valt en de vertrouwelijkheid van geprivilegieerde informatie beschermen?
- In hoeverre kan de accountant afgaan op de bevindingen van de advocaat?

Als een klant signalen krijgt die wijzen op mogelijke corruptie dan zal deze waarschijnlijk een advocaat inschakelen. Niet alleen om advies uit te brengen over de eigen rechtspositie en processuele standpunten, maar ook om te onderzoeken wat er feitelijk is gebeurd en wat er wel en niet waar is van de aanwijzingen, meldingen of aantijgingen. Verder kan de klant bij een aanwijzing voor corruptie onder regie van een advocaat de feiten laten onderzoeken. De klant kan er belang bij hebben om (belastende) feiten geheim te houden onder het verschoningsrecht. Een controlerend accountant heeft altijd voldoende en geschikte controle-informatie nodig om tot een oordeel te komen en zal daarom kennis willen nemen van de bevindingen uit het feitenonderzoek.

### Vertrouwelijkheid vs volledigheid

Advocaten en accountants hebben een wettelijke geheimhoudingsplicht. Maar anders dan accountants kunnen advocaten zich beroepen op hun verschoningsrecht, zodat zij informatie die de klant hun heeft toevertrouwd niet hoeven uit te leveren aan toezichthouders, rechercheurs, officieren van justitie, rechters en raadsheren. Dit legal privilege is niet zo zeer bedoeld voor de advocaat als wel voor de klant. Die moet

vertrouwelijk advies kunnen vragen over de eigen rechtspositie, zonder dat de informatie uitlekt naar autoriteiten of de buitenwereld. Het verschoningsrecht beschermt dus de vertrouwelijke communicatie van rechtszoekenden met hun advocaat.

Als een advocaat in het kader van de advisering zelf de feiten onderzoekt dan wel laat onderzoeken door een externe advocaat of accountant dan kan het onderzoeksrapport controle-informatie opleveren voor de controlerend accountant. De controlerend accountant vraagt die informatie dan op. Het komt echter voor dat advocaten vanwege het verschoningsrecht geen bevindingen willen delen met de accountant. De accountant kan dan niet kennisnemen van alle feiten en omstandigheden die deze nodig heeft om voldoende en geschikte controle-informatie te vergaren.

Voordat een accountant informatie vraagt aan de advocaat van de klant moet de accountant weten welke informatie deze precies nodig heeft. Zo kan de accountant het verzoek toespitsen en de advocaat uitleggen wat het belang van deze informatie is voor de controle.

### Beoordelen deskundigheid en objectiviteit

Op basis van de ontvangen informatie bepaalt de accountant of het werk van de advocaat - als door het management ingeschakelde deskundige - toereikend is om te kunnen worden gebruikt als controle-informatie. Daarbij gaat de accountant ook na of de advocaat volledig kennis heeft kunnen nemen van de relevante feiten en omstandigheden. Omdat advocaten uit hoofde van hun gedrags- en beroepsregels het belang van hun klant moeten behartigen is extra aandacht geboden voor de objectiviteitswaarborgen. Soms moet de accountant aanvullende werkzaamheden uitvoeren om er zeker van te kunnen zijn dat de accountant gebruik kan maken van de advocateninformatie.

# 10 Verdieping

Voor de beoordeling van de objectiviteit maakt het verschil of de advocaat onderzoek doet als adviseur van de controleklant of als onafhankelijk extern onderzoeker. Volgens de advocatentuchtrechter gelden hierbij verschillende normen. De accountant moet de advocaat dan ook vragen in welke hoedanigheid deze feitenonderzoek doet. Als het onderzoek bedoeld is voor advies aan de klant dan zijn partijdigheid en vertrouwelijkheid kernwaarden voor de advocaat. Als de advocaat laat weten dat het gaat om onafhankelijk onderzoek dan moet het onderzoek niet alleen onafhankelijk maar ook objectief zijn en geldt de kernwaarde van vertrouwelijkheid 'niet onverkort', aldus [de advocatentuchtrechter](#). De hoedanigheid van de advocaat hangt af van hoe deze zich presenteert, bijvoorbeeld in de opdrachtbevestiging. Of het onderzoeksrapport is bestemd voor extern of intern gebruik is hiervoor niet doorslaggevend.

## Controleaanpak

Bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden kunnen de volgende factoren een rol spelen (Standaard 500.8):

- de deskundigheid, capaciteit en objectiviteit van de specialist en/of de andere specialisten die de specialist heeft ingeschakeld (zie hiervoor);
- de kennis en ervaring van de accountant op juridisch gebied;
- de aard en complexiteit van de corruptiecasus: als het management betrokken is bij de corruptie moet de accountant hogere eisen stellen aan het werk van de advocaat en zelf meer werkzaamheden uitvoeren;
- risico's op een afwijking van materieel belang: hoe groter des te meer werkzaamheden nodig zijn om vast te stellen of het werk van de advocaat geschikt is als controle-informatie;
- de beschikbaarheid van alternatieve controle-informatie;
- of het rapport van de advocaat naar buiten wordt gebracht.

## Kennisnemen van geprivilegieerde informatie

De accountant kan kennisnemen van vertrouwelijke informatie als de klant de geheimhouding opheft. De accountant kan de klant vragen de

geheimhouding op te heffen, omdat een eventueel gebrek aan voldoende en geschikte controle-informatie het afgeven van een goedkeurende verklaring kan belemmeren.

Er zijn verschillende manieren waarop de accountant kennis kan nemen van geprivilegieerde informatie onder eerbiediging van het verschoningsrecht:

- de accountant mag vertrouwelijk kennisnemen van de rapportage inclusief de onderliggende documentatie en notities vastleggen in het controledossier; de vastlegging kan vervolgens ter afstemming worden voorgelegd aan de advocaat of de klant;
- de advocaat geeft de accountant tijdelijk (elektronisch) inzage in het geprivilegieerde materiaal, waarbij wordt afgesproken dat de accountant geen kopieën maakt van die informatie en die (voorlopig) niet mag delen met derden; de accountant kan een schriftelijk verslag maken van de werkzaamheden en dat eventueel voorleggen aan de advocaat;
- de advocaat licht de resultaten van het onderzoek mondeling toe, zo mogelijk aan de hand van een schriftelijke presentatie, zodat de precieze inhoud niet voor derden komt vast te liggen; als de accountant een verslag maakt van het gesprek kan de accountant dit ter beoordeling voorleggen aan de advocaat en eventueel ter ondertekening;
- behalve mondeling toelichten kan de advocaat inzage geven in een deel van de documentatie die ten grondslag ligt aan de feitelijke bevindingen, zodat de accountant kan toetsen of het onderzoek toereikend is.

## Vertrouwelijkheid beschermen in controledossier

De accountant moet met het controledossier te allen tijde kunnen aantonen:

- dat deze een deugdelijke grondslag heeft voor het oordeel;
- hoe en op basis van welke informatie en overwegingen deze tot het oordeel is gekomen.

# 10 Verdieping

Om de vertrouwelijkheid van de geprivilegieerde informatie te beschermen, is het zaak niet meer in het controledossier op te nemen dan strikt noodzakelijk is voor de controle. Geprivilegieerde informatie moet als zodanig worden geormerkt. Het controleteam kan de geprivilegieerde informatie afscheiden van de rest van het controledossier en een beperkt aantal leden van het controleteam toegang geven tot deze informatie. De conclusies die zijn getrokken uit de geprivilegieerde informatie worden niet afgescheiden van het controledossier. Hoe de controle-informatie ook wordt opgeslagen, zij behoort volledig tot het controledossier van de accountant. Vertrouwelijke informatie moet niet als bijlage worden gehecht aan andere documenten, zoals (consultatie)memo's. In andere documenten kan wel naar vertrouwelijke informatie worden verwezen.

## Beperking, onthouding, beëindiging

Bij beperkingen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen kan de accountant overwegen of het mogelijk is zelf onderzoek te doen. Als de accountant ondanks de besproken inspanningen geen of onvoldoende toegang heeft gekregen tot de benodigde informatie moet deze de controleverklaring mogelijk aanpassen. Dan geeft de accountant bijvoorbeeld een verklaring met beperking of oordeelonthouding af. De accountant beoordeelt wat de geweigerde of beperkte toegang betekent voor de controle-aanpak en voor overige controlewerkzaamheden (reeds uitgevoerd of nog te plannen).

Als de accountant concludeert dat de klant - al dan niet op aangeven van de advocaat - een beperking oplegt in de controle zal de accountant dit meewegen bij de continuering van de klantrelatie en onderzoeken of de opdracht teruggegeven moet worden.

## 10.2 Corruptierisico's bij internationale groepsstructuren

Deze paragraaf in het kort

- De groepsaccountant moet zicht hebben op de geïdentificeerde corruptierisico's die zich voordoen op het niveau van een groeps-onderdeel;
- Ongeoorloofde betalingen aan buitenlandse agenten kunnen een belangrijk corruptierisico vormen;
- Samen met de accountant van het onderdeel (component auditor) moet de groepsaccountant op een adequate manier omgaan met corruptierisico's bij moeder- of dochtermaatschappijen van de controleklant.

### 10.2.1 Algemeen

Nederlandse bedrijven kunnen via buitenlandse moeder- of dochtermaatschappijen te maken krijgen tegen corruptierisico's. De accountant beziet allereerst of er sprake is van corruptierisicofactoren.

Dit kan de accountant onder andere doen door vast te stellen of:

- er activiteiten zijn in landen met een verhoogd corruptierisico;
- transacties worden afgewikkeld via tussenpersonen/agenten;
- het gaat om complexe transacties tussen al dan niet gelieerde partijen;
- er zaken worden gedaan met overheden.

Corruptierisico's die zich voordoen bij een buitenlandse dochtermaatschappij kunnen ook de Nederlandse moedermaatschappij raken als die de gegevens van de dochter verwerkt in de geconsolideerde jaarrekening. Daarnaast is het belangrijk rekening te houden met de mogelijke extraterritoriale werking van de Nederlandse wet. Nederlandse wetgeving rondom corruptie kan namelijk ook van toepassing zijn op Nederlandse ondernemers die in het buitenland een partij omkopen.

# 10 Verdieping

Bij het aanvaarden van de opdracht doet de accountant een cliëntenonderzoek op grond van de Wwft-verplichtingen. Als de groepsstructuur complex is, kan een verscherpt cliëntenonderzoek noodzakelijk zijn. De informatie uit het onderzoek gebruikt de accountant bij de jaarrekeningcontrole, bijvoorbeeld om eventuele corruptierisico's te identificeren.

Omdat ongeoorloofde betalingen verhuld kunnen worden met verbonden partijen is bij de controle inzicht nodig in:

- de verbonden partijen, die op de lijst staan die het management heeft opgesteld;
- de verbonden partijen, die de accountant tegenkomt tijdens de controle;
- de transacties die zij onderling afwikkelen.

De accountant besteedt extra aandacht aan verbonden partijen die het management niet heeft genoemd. (Standaard 550.22) De accountant gaat daarbij na waarom het management deze niet heeft genoemd en is dan extra kritisch op transacties met deze partijen.

De groepsaccountant moet zicht hebben op de geïdentificeerde corruptierisico's, die zich voordoen op het niveau van een groepsonderdeel. Daarnaast gaat zowel de groepsaccountant als de accountant van het onderdeel (component auditor) op een adequate manier om met de corruptierisico's. De groepsaccountant is leidend bij het bepalen van welke controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn.

## **Brouille met de component auditor**

*Hoezeer je als groepsaccountant ook steunt op het werk van lokale en componentaccountants - je blijft eindverantwoordelijk voor de controle, zo maakt een fraudezaak duidelijk. Uit het controledossier moet dus blijken dat de groepsaccountant het werk van die accoun-*

*tants voldoende heeft geëvalueerd en er voldoende en geschikte controle-informatie is.*

*Bij de controle van internationale meubelketen Steinhoff besteedt de groepsaccountant onvoldoende aandacht aan de onderzoeken van de Duitse autoriteiten naar mogelijke balansfraude en belastingontduiking bij een Duits groepsonderdeel. De groepsaccountant heeft een brief van een advocatenkantoor genegeerd, die de Accountantskamer beschouwt als 'red flag'. Deze significante aangelegenheid had de accountant moeten bespreken met de component accountant dan wel met het management op groepsniveau.*

*De groepsaccountant kan de tegenstrijdigheden niet uitleggen aan de tuchtrechter, omdat de component accountant aan de groepsaccountant na een brouille geen inzage meer wilde geven in zijn controledossier. De Accountantskamer vindt dit geen excuus; een groepsaccountant moet ervoor zorgen dat het eigen dossier op orde is.*

*"5.1. (...) Betrokkene is op essentiële onderdelen tekortgeschoten bij het uitvoeren van de groepscontrole. De in het verkeer gebrachte controleverklaring mist in die zin een deugdelijke grondslag. Betrokkene heeft nagelaten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Ook is hij als groepsaccountant onvoldoende professioneel kritisch geweest bij het beoordelen van werkzaamheden en bevindingen van de accountant van het groepsonderdeel..." (Accountantskamer 20/1814 Wtra AK).*

Ongeoorloofde betalingen aan buitenlandse agenten kunnen de controlerend accountant in het nauw brengen als die worden verhuld. Zo trof een accountantsorganisatie in 2013 een schikking met het Openbaar Ministerie, omdat het kantoor de accountantscontrole "bewust heeft uitgevoerd op

# 10 Verdieping

een wijze die mede mogelijk heeft gemaakt dat betalingen van Ballast Nedam aan buitenlandse agenten en de daarbij horende schaduwadministratie werden verhuld". Het kantoor heeft de signalen die het daarover kreeg onvoldoende opgepakt, aldus het OM.

## 10.3 Transacties via agenten en tussenpersonen

Deze paragraaf in het kort

- Werken met agenten of tussenpersonen brengt risico's met zich mee, maar is soms onvermijdelijk;
- De klant kan strafrechtelijk aansprakelijk zijn voor het handelen (of nalaten) van de agent die wordt ingeschakeld;
- Een commissiepercentage van 5% wordt ten onrechte nogal eens gezien als 'branche-conform';
- Kijk altijd naar de economische realiteit: wat staat er tegenover de commissie en welke werkzaamheden moeten de agenten/tussenpersonen uitvoeren?

Werken met agenten of tussenpersonen brengt risico's met zich mee. Maar de klanten van accountants hebben soms geen keuze en schakelen hen in:

- voor de acquisitie van nieuwe opdrachten;
- voor het regelen van de benodigde vergunningen; of
- bij de uitvoering van de operationele activiteiten.

Vooral bij (potentiële) transacties in het buitenland zijn agenten of tussenpersonen vaak onmisbaar om op het juiste niveau zaken te kunnen doen. Zij beschikken over het netwerk om met 'de juiste personen' in contact te komen of kunnen zorgen voor de noodzakelijke randvoorwaarden (zoals vergunningen) om in het desbetreffende land actief te kunnen zijn. Verder kan het voorkomen dat de lokale regelgeving de inzet van (lokale) derden voorschrijft, zie onder meer voorbeeld [A.10](#).

De inzet van agenten en tussenpersonen kan tot corruptierisico's leiden voor de klant. Volgens [Transparency International](#) is bij 75% van de buitenlandse omkopinggevallen een tussenpersoon betrokken. Normaal gesproken bestaat het werk van een lokale agent uit legitieme taken. Maar omdat de agenten de bevoegdheid krijgen om namens het bedrijf te handelen en vaak zeer discreet te werk gaan, heeft de onderneming er niet altijd zicht op. Bovendien vallen de werkzaamheden van een agent buiten de directe invloedssfeer en interne beheersingsomgeving.

Als de klant een agent inschakelt, kan de klant strafrechtelijk aansprakelijk zijn voor het handelen (of nalaten) van de agent. Op grond van [artikel 51](#) van het Wetboek van Strafrecht zijn vennootschappen, andere rechtspersonen en maatschappen aansprakelijk voor handelen of nalaten van iemand die werkzaam is ten behoeve van de rechtspersoon in dienstbetrekking of uit anderen hoofde. Een berucht voorbeeld van omkoping via agenten is SBM Offshore, dat in 2014 in totaal USD \$ 240 miljoen betaalde aan het Openbaar Ministerie in het kader van een megaschikking. In [het persbericht](#) hierover schrijft het OM over de betalingen:

### **"Equatoriaal Guinea**

*Begin 2012 vernam SBM Offshore dat één van haar toenmalige handelsagenten mogelijk bepaalde goederen had overhandigd aan diverse overheidsfunctionarissen in Equatoriaal Guinea. Het zou daarbij zijn gegaan om één of meer auto's en een gebouw. Naar het oordeel van het Openbaar Ministerie en de FIOD betaalde SBM Offshore's toenmalige handelsagent aan hem betaalde commissies voor een aanzienlijk deel door aan derden, die op hun beurt delen daarvan weer zouden hebben (door)betaald aan één of meer overheidsfunctionarissen in Equatoriaal Guinea. Daarnaast zijn er andere betalingen, zoals opleidings- en ziektekosten. Naar het oordeel van het Openbaar Ministerie en de FIOD geschieden dergelijke (door)betalingen met medeweten van toenmalige medewerkers van SBM Offshore waaronder een toen-*

# 10 Verdieping

malig lid van de Raad van Bestuur. In de periode van 2007 tot en met 2011 betaalde SBM Offshore de bewuste handelsagent in totaal USD 18,8 miljoen met betrekking tot Equatoriaal Guinea.

## Angola

In de periode van 2007 tot en met 2011 maakte SBM Offshore tevens gebruik van verschillende handelsagenten in Angola. Deze handelsagenten ontvingen commissies ter zake van dienstverlening in verband met bepaalde projecten in Angola. Naar het oordeel van het Openbaar Ministerie en de FIOD hebben personen die gerelateerd zijn aan ten minste één van deze handelsagenten en die zelf Angolese overheidsfunctionarissen waren of daarmee geassocieerd kunnen worden, gelden ontvangen. Tevens zijn er andere betalingen zoals reis- en studiekosten aan één of meer Angolese overheidsfunctionarissen dan wel hun familieleden. Ook ten aanzien van Angola vonden betalingen naar het oordeel van het Openbaar Ministerie en de FIOD plaats met medeweten van toenmalige medewerkers van SBM Offshore. In de periode van 2007 tot en met 2011 heeft SBM Offshore haar handelsagenten USD 22,7 miljoen aan commissies betaald met betrekking tot Angola.

## Brazilië

Ten aanzien van Brazilië zijn tijdens het in opdracht van SBM Offshore uitgevoerde interne onderzoek enkele "red flags" aangetroffen met betrekking tot de belangrijkste handelsagent. Deze red flags betreffen onder meer:

- de hoogte (in absolute termen) van de commissies die zijn betaald aan de handelsagent en zijn bedrijven;
- een splitsing in de betaling van commissies aan de handelsagent tussen zijn Braziliaanse en offshore entiteiten; en
- documenten die aangaven dat de handelsagent over vertrouwelijke informatie van een Braziliaanse opdrachtgever beschikte.

Het interne onderzoek van SBM Offshore leverde geen concreet

bewijs op waaruit zou blijken dat betalingen zijn verricht aan één of meer overheidsfunctionarissen in Brazilië. In de periode van 2007 tot en met 2011 heeft SBM Offshore haar handelsagenten USD 139,1 miljoen aan commissies betaald met betrekking tot Brazilië. In het onderzoek van de FIOD onder leiding van het Openbaar Ministerie is op grond van een rechtshulpverzoek geconstateerd dat vanuit de offshore vennootschappen van de Braziliaanse handelsagent betalingen zijn verricht aan Braziliaanse overheidsfunctionarissen. Deze bevindingen zijn het resultaat van onderzoeksmethoden die niet ter beschikking staan aan SBM Offshore."

De klant moet dus passende maatregelen treffen, voordat deze in zee gaat met een agent of tussenpersoon. Daarna moet de klant monitoren hoe de agent de wet- en regelgeving naleeft en zijn activiteiten verricht. De invulling van deze maatregelen hangt af van de werkzaamheden van de agent en de onderkende risico's.

Uit de [Aanwijzing opsporing en vervolging buitenlandse corruptie](#) blijkt onder meer dat Nederlandse ondernemingen en organisaties kritisch moeten staan tegenover de werkzaamheden van en betalingen aan agenten en tussenpersonen. Accountants hebben dus een scherp oog nodig voor wat agenten en tussenpersonen feitelijk doen voor hun geld. De accountant neemt daarvoor grondig kennis van hoe de klant transacties vormgeeft en welke partijen een vergoeding ontvangen voor een bemiddelende rol bij de totstandkoming van een transactie.

Accountants beschouwen een commissiepercentage van 5% nogal eens als 'branche-conform'. Dat is nadrukkelijk niet het geval. Een percentage zegt op zichzelf namelijk niets over de aanvaardbaarheid van de betalingen aan een agent of tussenpersoon. De accountant kijkt daarom altijd naar de economische realiteit: wat staat er tegenover de commissie en



# 10 Verdieping

welke werkzaamheden moeten de agenten/tussenpersonen uitvoeren? Daarbij kan 1% van een groot bedrag ook al veel te hoog zijn en daarmee een indicatie dat er feitelijk sprake is van omkoping. Corruptie-indicatoren hangen samen met de agent zelf, de transactie en de geldstroom.

Of de tussenkomst van een derde daadwerkelijk leidt tot een corruptierisico hangt af van de analyse van de accountant. De accountant kan voor deze analyse de aspecten van de fraudedriehoek (druk, gelegenheid, rechtvaardiging) hanteren en op basis daarvan concluderen of het onderkende inherente risico ook daadwerkelijk leidt tot een corruptierisico.

Zie voor de gegevensgerichte werkzaamheden inzake agenten en tussenpersonen [5.3.3](#). Zie verder het voorbeeld van [Commissies voor agenten in Nigeria](#).

## 10.4 Belang *right-to-audit*clausule

Deze paragraaf in het kort

- Om het corruptierisico te beheersen kan de controleklant een *right-to-audit*clausule opnemen in de contracten met ingeschakelde agenten en tussenpersonen;
- Het ontbreken van zo'n clausule kan een gebrek in de interne beheersing zijn;
- Uitgelegd wordt hoe de accountant de effectiviteit van deze interne beheersingsmaatregel kan beoordelen en wat de mogelijke invloed op de controleverklaring is als het gebrek aan effectiviteit leidt tot onvoldoende controle-informatie.

### Inleiding

Als de klant gebruikmaakt van agenten, tussenpersonen of andere derden is het de verantwoordelijkheid van het bestuur van de onderneming de

interne beheersing zo inrichten dat het corruptierisico wordt gemitigeerd. Eén van de maatregelen om het corruptierisico te beheersen is het opnemen van een zogenoemde *right-to-audit*clausule in de contracten met de agenten en tussenpersonen. Vervolgens gaat de accountant na of deze clausule wordt nageleefd.

Het *right to audit* geeft de klant van de accountant het contractuele recht om:

- informatie in te winnen bij het personeel van de agent, tussenpersoon of derde;
- de administratie en aanverwante bescheiden te analyseren.

De reikwijdte van het controlerecht kan per overeenkomst en/of contractpartij verschillen. Maar de essentie is dat het een belangrijk instrument is om inzicht te krijgen in de daadwerkelijke activiteiten van de contractpartij en in de aanvaardbaarheid van de beloning. Zo kan de klant mogelijke indicaties achterhalen voor het betalen van kickbacks en doen van faciliterende betalingen. De clausule kan overigens ook worden gebruikt om over en weer inzage te krijgen bij de partners van een joint venture of een consortium. Dat is in sommige gevallen zelfs aan te raden. Zie voorbeelden A.9 en A.10.

Als de klant gebruikmaakt van derden, stemt de accountant de risicoanalyse en de controle-aanpak hierop af. De accountant heeft onder meer voldoende en geschikte controle-informatie nodig om te kunnen oordelen dat commissiebetalingen en hiermee samenhangende transacties geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van corruptie. Een deel van deze controle-informatie kan wellicht worden vergaard door kennis te nemen van de uitkomsten van de audit als de klant het *right to audit* heeft uitgeoefend.

### Belang *right-to-audit*clausule

Het belang van een *right-to-audit*clausule hangt af van de situatie. Uitoefening van de clausule is niet nodig wanneer de klant eenvoudig kan vast-

# 10 Verdieping

stellen dat de prestatie die de derde levert in de juiste verhouding staat tot de betaalde commissie. Zo is een *right-to-audit* clausule overbodig bij een verzekeringsagent die in Nederland is gevestigd, in Nederland actief is en zijn provisie laat overmaken naar een Nederlandse bankrekening. De markt voor verzekeringsagenten is relatief transparant, zodat de accountant vrij eenvoudig kan zien of de betaalde commissies marktconform zijn en in redelijke verhouding staan tot de prestaties of diensten van de agent. Maar het voorbeeld van A.9 laat zien dat een Nederlandse tussenpersoon niet per se te vertrouwen is.

Er kunnen ook omstandigheden zijn, waarin de accountant het noodzakelijk vindt dat de klant een beroep doet op de clausule. Als de organisatie zo'n clausule niet heeft opgenomen in de contracten met derden of er geen uitvoering aan geeft, kan dat een tekortkoming in de interne beheersing betekenen. De accountant licht de dga, het management, het bestuur, de aandeelhouders, de commissarissen of interne toezichhouders in over deze tekortkoming. Verder zal de accountant evalueren wat dit betekent voor de controle. In 4.2.2.3 wordt hier nader op ingegaan. De accountant kan aandringen op een audit door of namens de klant met de aankondiging dat niet voldoende en geschikte controle-informatie een goedkeurende verklaring in de weg staat, zie ook hierna.

## Uitvoering clausule en werkzaamheden accountant

Een organisatie kan uitvoering geven aan de *right-to-audit* clausule door:

- zelf auditwerkzaamheden te verrichten; of
- een specialist in te schakelen.

Als de accountant de effectiviteit van de clausule wil beoordelen, kan de accountant onder meer het volgende doen (deels ontleend aan Standaard 500.8):

- de reikwijdte van de clausule onderzoeken, zo nodig in overleg met de interne juridische afdeling van het kantoor van de accountant of de externe jurist of advocaat;

- het werkplan doornemen;
- de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de uitvoerder (intern of ingehuurde specialist) van het werkplan evalueren;
- inzicht verwerven in het uitgevoerde werk;
- evalueren in welke mate het uitgevoerde werk passend is en zal leiden tot voldoende en geschikte controle-informatie;
- evalueren wat de invloed van de audit-uitkomst is op de controle-aanpak.

Bij het evalueren van het beoogde en uitgevoerde werkplan moet de accountant alert zijn op de aard en diepgang van de werkzaamheden. De accountant moet zich bewust zijn van het risico dat derden corrupte transacties proberen te verhullen, bijvoorbeeld via investeringen, leningen, complexe structuren of betalingen in de privésfeer. De accountant kan onder meer nagaan:

- bij welke medewerker(s) van de derde inlichtingen zijn ingewonnen;
- in hoeverre ook verificatiewerkzaamheden zijn uitgevoerd;
- in hoeverre gewaarborgd is dat alle inkomende en uitgaande geldstromen zijn geëvalueerd;
- in welke mate transacties van de derde met verbonden partijen zijn geëvalueerd;
- of behalve het evalueren van de financiële administratie nog andere werkzaamheden worden uitgevoerd, zoals het inwinnen van inlichtingen bij andere partijen;
- in hoeverre inzicht is verkregen in de privé-administratie van de derde.

## Inschakeling deskundige

Als de klant de accountant vraagt uitvoering te geven aan de *right-to-audit* clausule zal de accountant dit in de meeste gevallen weigeren. Er bestaat namelijk een spanningsveld tussen de klant en de agent, waarbij er bepaalde discussies kunnen ontstaan bij de uitvoering van de *right-to-audit*. Dit brengt risico's en uitdagingen met zich meer voor de accountant

# 10 Verdieping

in het kader van de onafhankelijkheid. Om dezelfde reden wordt het afgeraden deze werkzaamheden te laten uitvoeren door een kantoorgenoot (Standaard 500.8).

## Right to audit niet uitgeoefend; niet voldoende en geschikte controle-informatie

Soms wordt het *right to audit* ondanks de wens van de accountant niet uitgeoefend omdat:

- de clause ontbreekt in het contract;
- de klant het controlerecht niet kan of niet wil uitoefenen.

Het is belangrijk om na te gaan waarom de klant het recht niet uitoefent. Zo kan de accountant bepalen of het gaat om een beperking die de organisatie oplegt. Ook als de accountant nog op een andere manier aan voldoende en geschikte controle-informatie kan komen, evalueert de accountant waarom het recht niet wordt uitgeoefend. Het opleggen van een beperking kan namelijk implicaties hebben voor bijvoorbeeld de inschatting van het corruptierisico. (Standaard 705.A9). Daarnaast kan het ontbreken van zo'n clause leiden tot een tekortkoming in de interne beheersing.

De klant kan het recht natuurlijk ook uitoefenen zonder dat dit voldoende en geschikte controle-informatie oplevert, bijvoorbeeld door de manier waarop het onderzoek is uitgevoerd. De accountant vraagt de klant dan bijvoorbeeld het onderzoek uit te breiden.

Als de accountant concludeert dat de accountant niet voldoende en geschikte controle-informatie over commissiebetalingen aan derde(n) kan krijgen, evalueert de accountant de gevolgen hiervan voor de controleverklaring, zie 8.2 en 8.3.

## 10.5 Faciliterende betalingen

Deze paragraaf in het kort:

- Het doen van faciliterende betalingen is in Nederland strafbaar;
- Sinds 2020 zijn kleine faciliterende betalingen niet langer uitgezonderd van vervolging door het OM;
- De controle is mede gericht op het identificeren van het risico van mogelijke faciliterende betalingen;
- Bij het samenstellen van een jaarrekening brengt de accountant de strafbaarheid van faciliterende betalingen onder de aandacht bij de directie en dringt aan op juiste verwerking in de administratie en jaarrekening.

Faciliterende betalingen zijn kleine betalingen aan (lagere) ambtenaren voor routinematige en op zichzelf geoorloofde handelingen. Het verschil met omkoping is dat het bij faciliterende betalingen voornamelijk om kleinere betalingen gaat, om de gebruikelijke werkzaamheden van de ambtenaar te bespoedigen. Bijvoorbeeld het inklaren van goederen door de douane of het verstrekken van visa en werkvergunningen. De brochure [Eerlijk zakendoen, zonder corruptie](#) gaat uitgebreid in op dit onderwerp en bevat verschillende voorbeelden.

Niet in alle landen zijn faciliterende betalingen strafbaar gesteld. In het [OESO-verdrag](#) tegen corruptie wordt het doen van geringe betalingen 'ter vergemakkelijking' niet beschouwd als een betaling 'om een zakelijk of enig ander ongeoorloofd voordeel te halen of te bereiken'.

Het uitgangspunt van dit hoofdstuk is dat de Nederlandse wet faciliterende betalingen wel als strafbaar beschouwt. Tot eind 2020 was het beleid van het Openbaar Ministerie om faciliterende betalingen niet strafrechtelijk te vervolgen. Met de [Aanwijzing](#) opsporing en vervolging buitenlandse corruptie uit 2020 heeft het OM hieraan een einde gemaakt. Omdat dit soort betalingen vaak ook strafbaar is in de landen waar functionarissen

# 10 Verdieping

worden omgekocht, wil het OM die ontmoedigen en – naar eigen zeggen – ‘een duidelijk signaal afgeven’. Het OM heeft het opsporings- en vervolgingsbeleid in 2024 verder aangescherpt. De accountant beoordeelt tijdens de risicoanalyse de relevante corruptierisicofactoren, waaronder de factoren die samenhangen met faciliterende betalingen (denk hierbij vooral aan het land en de sector waar de onderneming actief is, maar ook cultuur en gedrag). Hieruit kan voortvloeien dat faciliterende betalingen bij een klant een frauderisico vormen. Een accountant geeft vervolgens hier adequate opvolging aan (zoals beschreven in [Hoofdstuk 5](#)).

Accountants moeten evalueren of faciliterende betalingen ongebruikelijke transacties zijn. Faciliterende betalingen zijn volgens de Accountantskamer mogelijk ongebruikelijk vanuit Nederlandse optiek. Accountants die stuiten op dergelijke betalingen zijn dus mogelijk verplicht hiervan melding te maken bij de FIU-Nederland vanwege de Wwft-verplichtingen.

## Risicoanalyse

Als de accountant vaststelt dat de klant activiteiten uitvoert met een verhoogde kans op faciliterende betalingen dan is dat een corruptierisicofactor. [Zie 1.3](#) en [4.2](#). De accountant beoordeelt dan of deze factor ook een corruptierisico oplevert. [Zie hoofdstuk 4.4](#) voor de uitleg hoe een vertaalslag wordt gemaakt van een corruptierisicofactor naar een corruptierisico.

## Werkzaamheden

Als een accountant een corruptierisico heeft geïdentificeerd als gevolg van faciliterende betalingen dan kan de accountant diverse gegevensgerichte controlewerkzaamheden verrichten, zoals:

- het controleren van (een deel van de) personeelsdeclaraties (ook in de vorm van creditcardopnames of bonussen voor buitenlandreizen), met name van medewerkers die in het buitenland actief zijn in de verkoop, inkoop of logistieke afhandeling;
- het controleren van betalingen vanuit de kleine kas, met name wan-

neer deze betalingen in het buitenland worden gedaan, inclusief detailcontrole en aansluiten op de onderliggende facturen, declaraties en bijbehorende documentatie;

- het controleren van import-/exportkosten, kosten van vergunningen en vervoersheffingen, inclusief detailcontrole van de onderliggende facturen, declaraties en bijbehorende documentatie om eventuele faciliterende betalingen te identificeren;
- het controleren van reis- en representatiekosten, alsmede relatiegeschenken, inclusief detailcontrole van de onderliggende facturen, declaraties en bijbehorende documentatie, met name wanneer deze betalingen in het buitenland worden gedaan;
- zo nodig een overzicht vragen van licenties en vergunningen en nagaan hoe deze tot stand zijn gekomen; nagaan of de kosten die zijn gemaakt voor het verkrijgen van deze licenties of vergunningen mogelijk duiden op het doen van faciliterende betalingen.

## Evalueren van aanwijzingen

In de situatie dat de accountant vaststelt dat de klant faciliterende beta- lingen heeft gedaan, verricht de accountant aanvullende werkzaamhe- den. Als de klant de faciliterende betalingen transparant heeft geadminis- treerd en als de organisatie een adequaat beleid heeft voor het voorkomen of op zijn minst beperken van faciliterende betalingen is er nog altijd sprake van een wetsovertreding. Faciliterende betalingen zijn immers strafbaar gesteld in het Wetboek van Strafrecht. De accountant volgt in dit geval het [Stappenplan van de NV NOCLAR](#).

Zijn de faciliterende betalingen niet inzichtelijk verwerkt in de administratie of zijn deze niet volledig opgenomen in de administratie, dan is er een risico op verhulling. De accountant behandelt dit als een aanwijzing voor fraude en volgt de stappen van Standaard 240. [Zie Stappenplan Externe accountant controleopdrachten](#) en [Stappenplan externe accountants niet-controleopdrachten](#).

# 10 Verdieping

Verder herevalueert de accountant de risico-inschatting in overeenstemming met Standaard 240 en Standaard 315 en past daaraan vervolgens de controleaanpak aan. Bovendien evalueert de accountant in elke situatie faciliterende betalingen in het kader van de Wwft en houdt de accountant rekening met NV NOCLAR aangezien het hier gaat om een overtreding van wet- en regelgeving. Zie [hoofdstuk 6](#) en [hoofdstuk 7](#) voor de verdere opvolging.

Een van de vraagstukken bij het evalueren van aanwijzingen voor fraude is of er sprake is van een fraude van materieel belang. In dit geval worden niet alleen kwantitatieve factoren betrokken, maar ook kwalitatieve factoren. Dit doet de accountant aan de hand van professionele oordeelsvorming. Voorbeelden van aspecten die de accountant kan evalueren om vast te stellen of de aanwijzing voor fraude materieel is zijn:

- Het doen van de faciliterende betalingen is geen keuze van de organisatie, maar een **noodzakelijkheid** als gevolg van een dreiging voor het leven, de lichamelijke integriteit en de vrijheid van een werknemer of anderen die aan het werk zijn;
- De faciliterende betalingen en het verkregen voordeel zijn niet kwantitatief materieel qua omvang;
- Het is geen beleid (gebeurt het incidenteel of structureel) om faciliterende betalingen te doen en het management voert geen druk uit om dit te doen;
- Voor de gevallen waarin faciliterende betalingen noodzakelijk zijn, bestaat een goedkeuringsprocedure met bijbehorend beleid.

Op basis van professionele oordeelsvorming evalueert de accountant of er sprake is van een vermoeden van corruptie als gevolg van de ontdekte faciliterende betalingen.

Als de accountant vaststelt dat faciliterende betalingen zijn gedaan, dat het gaat om kleine bedragen en dat het management daar beleidsmatig zonder noodzaak voor heeft gekozen dan rijzen er twijfels aan de integri-

teit van het management. Het management maakt immers de weloverwogen keuze om de wet te overtreden. In dit geval evalueert de accountant de impact hiervan op de controle.

## Voorbeelden

In deze subparagraaf worden twee voorbeelden uitgewerkt aan de hand van de hiervoor beschreven stappen:

### **Medische noodzaak**

*Een medewerker van een internationaal bouwbedrijf, dat actief is op een afgelegen bouwplaats in een land met beperkte medische faciliteiten, loopt ernstige verwondingen op door een ongeval. De lokale ziekenhuizen zijn niet uitgerust om de vereiste behandeling te bieden. Spoedevacuatie naar een naburig land met betere medische voorzieningen is essentieel. Tijdens het transport naar de grens ondervindt het medische team echter vertraging bij de douane. De douaneambtenaren eisen een 'faciliterende' betaling voor snelle doorgang.*

*Geconfronteerd met een levensbedreigende situatie en na goedkeuring door het hoofdkantoor, wordt er betaald. Het hoofdkantoor heeft toegestemd vanwege de urgentie van medische zorg en de minimale omvang van de betaling.*

Als de faciliterende betalingen zich beperken tot dit soort situaties is het mogelijk om vast te stellen dat er geen sprake is van een corruptierisico rondom faciliterende betalingen. Dit oordeel is gebaseerd op de uitzonderlijke omstandigheden, de geringe omvang van de betaling en het feit dat deze betaling geen onderdeel is van regulier bedrijfsbeleid. Bovendien zijn er een duidelijk goedkeuringsproces en documentatie die de noodzaak en urgentie van de betaling onderbouwen. Er blijft overigens ook in deze situatie sprake van mogelijke overtreding van wet- en regelgeving, waardoor de accountant, los van het wel of niet onderkennen van een frauderisico, de vereiste werkzaamheden op grond van NV NOCLAR en de Wwft zal uitvoeren.

# 10 Verdieping

## **Transportbedrijf**

*Een transportbedrijf, dat gespecialiseerd is in vervoer van bederfelijke goederen naar een land met beruchte grensvertragingen, staat voor een ethisch dilemma. Chauffeurs van het bedrijf worden geconfronteerd met lange wachtrijen bij de grens, maar kunnen tegen betaling sneller doorgang krijgen door douane-ambtenaren te betalen. Het management van het transportbedrijf is zich bewust van deze praktijken en moedigt snelle leveringen aan, waardoor (indirect) omkoping van ambtenaren wordt aangemoedigd. De onderneming registreert deze betalingen als reis en verblijfskosten. Hoewel de totale omvang van de steekpenningen niet kwantitatief materieel is, roept dit serieuze vragen op over de integriteit van het management. Daardoor voldoet dit niet meer aan de voorwaarden voor faciliterende betalingen. Deze structurele faciliterende betalingen worden ook gestimuleerd door het management en zijn niet transparant geadministreerd als faciliterende betalingen. Daarmee zijn deze betalingen ook toe te rekenen aan het management.*

De accountant kan concluderen dat de betalingen niet kwantitatief materieel zijn, maar in dit geval wel kwalitatief materieel. Het management is zich er immers van bewust dat medewerkers ambtenaren omkopen. Het omkopen wordt gerationaliseerd door te wijzen op de tijdwinst die wordt behaald.

In deze situatie heeft de accountant een aanwijzing voor fraude en is er sprake van een vermoeden van fraude. De accountant dringt aan op onderzoek en herstel door het management en verzoekt het management de juiste toelichtingen op te nemen in de jaarrekening. Als het management de verzoeken van de accountant onvoldoende opvolgt, evalueert de accountant de impact hiervan op het oordeel.

Het kantoor van de accountant zal in dit geval ook een Wwft-melding doen en evalueren of er een fraudemelding bij de Nationale Politie moet worden gedaan op basis van Wta artikel 26.

## 10.6 Overzicht meldplichten

Deze paragraaf in het kort

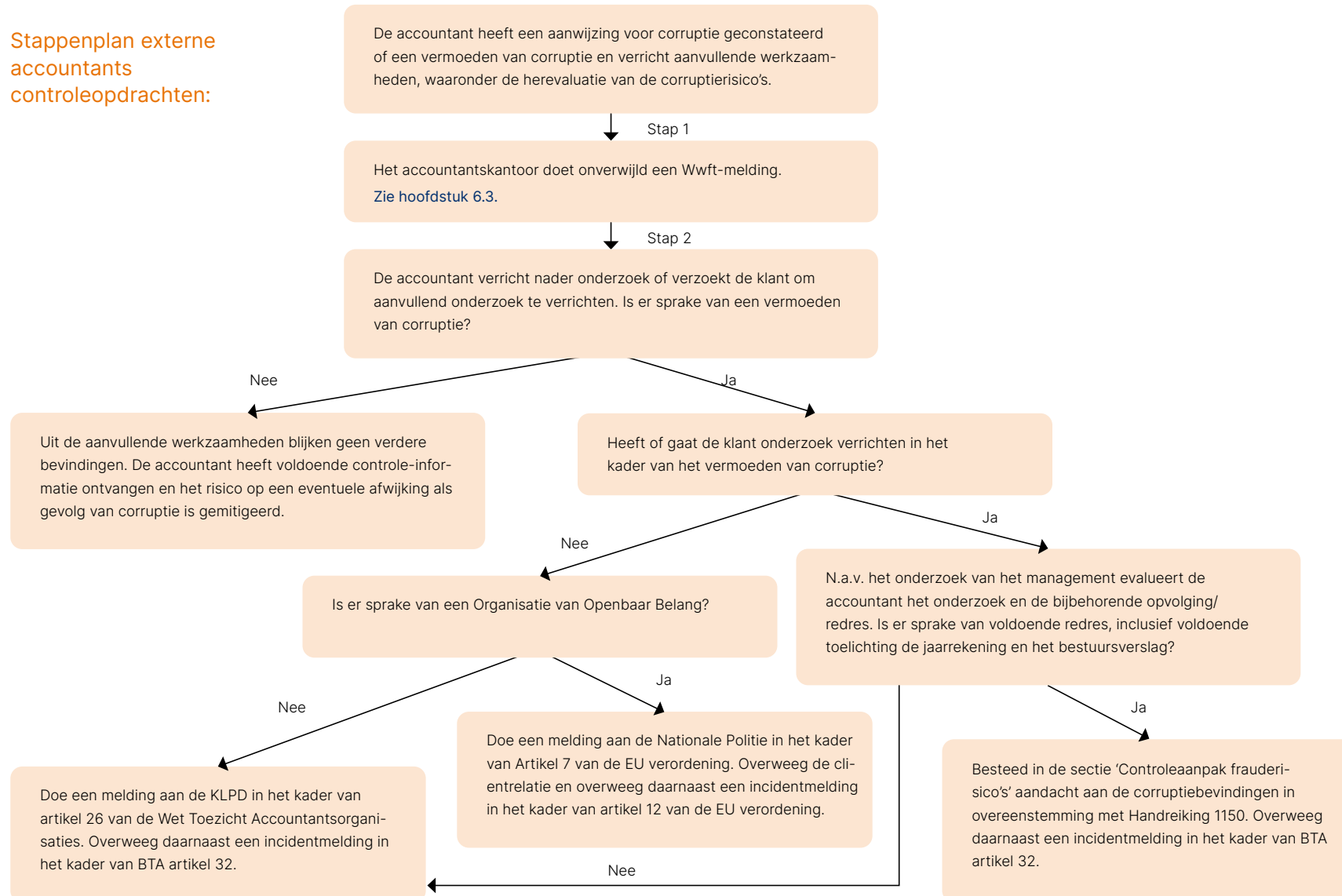
- Om uit te maken of er een meldplicht bestaat en zo ja welke, worden stappenplannen voor drie soorten accountants weergegeven:
- externe accountants met een controle opdracht;
- externe accountants met een niet-controleopdracht;
- accountants in business.

Accountants kennen verschillende soorten meldplichten. Hieronder staan drie verschillende stappenplannen, die kunnen dienen als hulpmiddel bij het overwegen van welke meldplichten van toepassing zijn:

1. een stappenplan voor externe accountants bij een controle opdracht;
2. een stappenplan voor externe accountants bij niet-controleopdrachten; en
3. een stappenplan voor accountants in business.

# 10 Verdieping

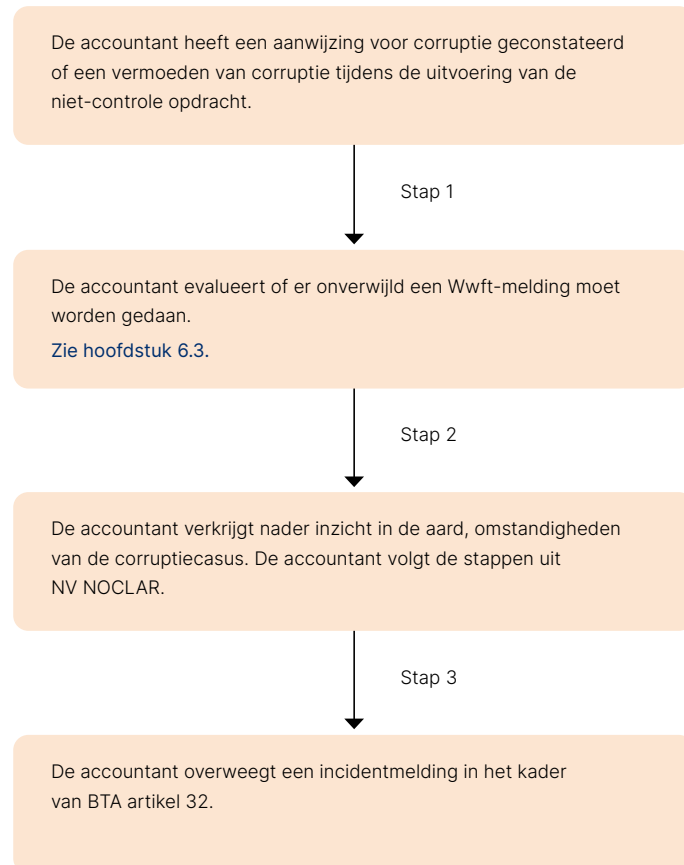
## Stappenplan externe accountants controleopdrachten:



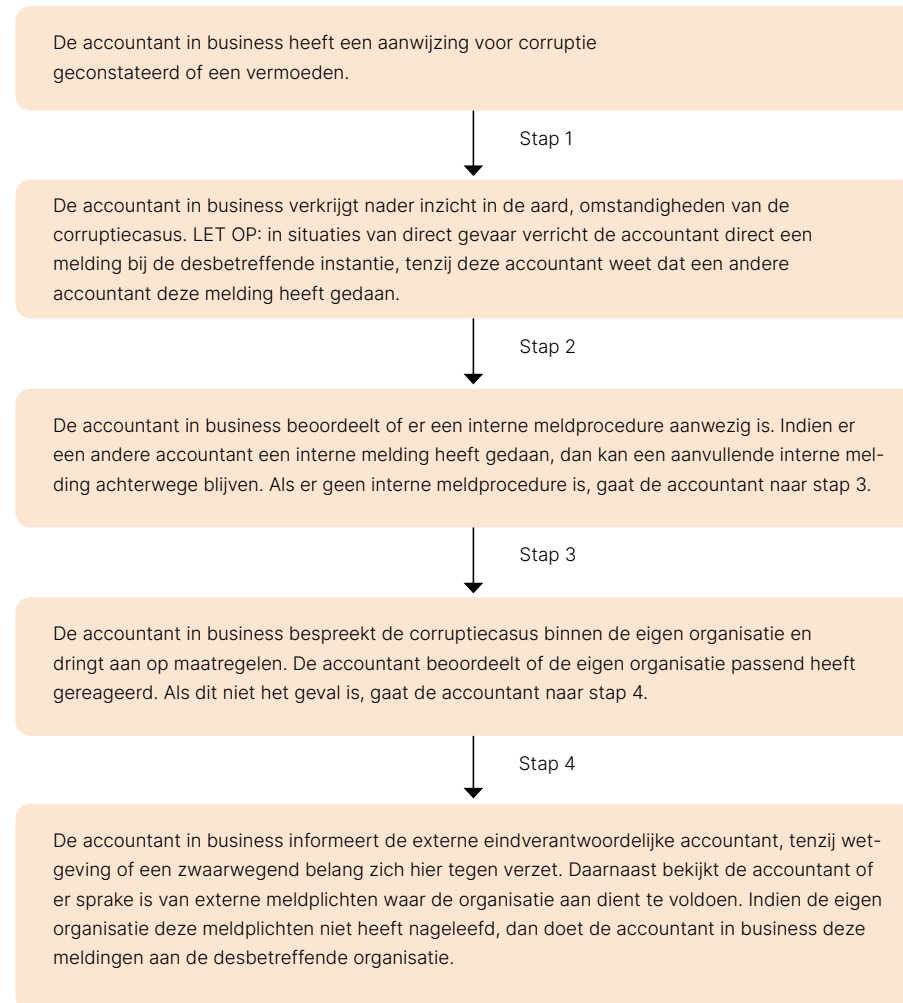


# 10 Verdieping

## Stappenplan externe accountants niet-controleopdrachten:



## Stappenplan accountants in business:



# Bijlage A

## Praktijkvoorbeelden

### A.1 Facturen voor 'adviesdiensten'

Tijdens de kredietcrisis moet SNS Bank zijn vastgoedtak SNS Property Finance (SNSPF) herstructureren. De bank belast een extern organisatieadviseur met het project. Deze projectleider huurt vervolgens verschillende interimmers in. Deze interimmers declareren € 225 per uur bij de bank en betalen daarvan € 75 door aan de projectleider. De projectleider stuurt voor honderdduizenden euro's aan facturen naar de interimmers op naam van zijn Tsjechische bedrijf. Op de facturen staat 'adviesdiensten'. Alleen al bij één van de interim-managers brengt hij € 618.587,67 in rekening.

Deze interim-manager schakelt op zijn beurt weer andere interimmers in, die ook facturen ontvangen voor adviesdiensten. Zo 'verdient' het bedrijf van deze interim-manager ongeveer de helft van de betaalde bemiddelingsfees terug. Bij dit kickback-complot zijn in totaal tien personen betrokken, van wie het merendeel wordt veroordeeld tot voorwaardelijke celstraffen van drie maanden en taakstraffen variërend van 180 tot 240 uur. De projectleider en de interim-manager krijgen ieder een celstraf van twee jaar. In alle gevallen is niet-ambtelijke omkoping en valsheid in geschrift bewezen. Of de bank uiteindelijk wel of niet te veel heeft betaald, zoals de verdediging aanvoerde, doet er niet toe. De omkopers en omgekochten hebben de kickbacks verzwegen voor SNSPF.

Eén van de veroordeelden is een registeraccountant in business aan wie het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden een taakstraf van 180 uur oplegde. De accountant stuurde de projectleider kopieën van de declaraties die hij indiende bij SNSPF. Van de Tsjechische vennootschap van de projectleider ontving de accountant facturen voor 'consultancy services' á € 75 per uur. De accountant verrekende dit bedrag met de bemiddelings-

vergoeding van € 7,50 per uur, die hij ontving voor het aanbrengen van twee adviseurs bij SNSPF. De accountant verrekende deze vergoeding met de bemiddelingsfee van 75 euro per uur door op zijn beurt facturen voor 'adviesdiensten' te sturen aan de Tsjechische vennootschap.

De NBA dient een tuchtklacht in tegen de accountant. Volgens de Accountantskamer had de accountant de projectleider om uitleg moeten vragen over de - niet gespecificeerde - facturen van de Tsjechische vennootschap om te kunnen beoordelen of die facturen wellicht misleidend waren. Door dit na te laten heeft de accountant de fundamentele beginselen van integriteit, van deskundigheid en zorgvuldigheid en van professionaliteit geschonden.

*"Voorgaande leidt de Accountantskamer (...) tot het oordeel dat betrokkene in de combinatie van de feiten, inhoudende dat betrokkene facturen ontving van een voor SNSPF werkzame persoon, met een onjuiste tenaamstelling, met een niet met de realiteit overeenkomende omschrijving van de werkzaamheden en, naar ter zitting is gebleken, zonder specificatie van degene voor wie de betaling daadwerkelijk bestemd was, aanleiding had moeten zien zich af te vragen om welke reden de facturen werden gepresenteerd zoals ze werden gepresenteerd en als waarborg in ieder geval uitleg moeten vragen (...) om daarna voor zichzelf te kunnen beoordelen of die facturen juist waren ingericht en niet misleidend waren en aldus er tegen te waken niet in overeenstemming met de fundamentele beginselen van integriteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, en professioneel gedrag (zoals uitgewerkt in hoofdstuk A-110, A-130.4 en A-150) te handelen."*  
(ECLI:NL:TACAKN:2015:114)

# Bijlage A

## Praktijkvoorbeelden

Een ander voorbeeld van ‘adviesdiensten’ zijn de betalingen door SHV-dochter Mammoet Salvage BV aan een Iraakees parlementslid op diens Zwitserse privérekening. De bedoeling was via de parlementariër in contact te komen met de Iraakse Minister van Olie om een conflict op te lossen met een Iraaks staatsoliebedrijf. SHV Holdings NV trof hiervoor in april 2021 een schikking met het Openbaar Ministerie. Volgens het OM zijn in de administratie van Mammoet Salvage valse facturen verwerkt op naam van het bedrijf van de parlementariër “met een beschrijving van diensten die niet overeenkomt met de werkelijkheid”. (zie ook A.6) (ECLI:NL:TACAKN2020:41, ECLI:NL:TACAKN2020:42)

(ECLI:NL:GHARL:2018:5175, ECLI:NL:GHARL:2018:5081 en ECLI:NL:GHARL:2014:8710)

### A.2 Onbekende partijen, branchevreemde leveranciers ‘adviesdiensten’

De Rechtbank Den Haag veroordeelt in december 2021 negentien personen en veertien bedrijven wegens omkoping, oplichting, valsheid in geschrift en witwassen. Twee medewerkers van de Rotterdamse woningcorporatie Vestia lieten zich tussen 2015 en 2018 omkopen door een groot aantal schoonmaak- en onderhoudsbedrijven in ruil voor werkopdrachten.

Bij een deel van de aanbestedingen zocht de Vestia-medewerker een relatief ‘dure’ onderneming uit en vertelde vervolgens aan één van de frauderende bedrijven tot welke prijs het kon meedingen om de opdracht te krijgen. De winnende offerte was in die gevallen soms tienduizen-

den euro's hoger dan de daadwerkelijke kosten voor het werk. In andere gevallen gunden de Vestia-medewerkers buiten het aanbestedingstraject om opdrachten aan bedrijven die hun steekpenningen betaalden. De Vestia-medewerkers verdeelden deze onder elkaar en met de tussenpersoon.

De geldstroom werd gemaskeerd met honderden valse facturen en diverse doorstroombedrijven. Ook betaalden sommige bedrijven in natura: door bouwmaterialen of gereedschap te leveren aan één van de Vestia-medewerkers of door een nieuwe keuken te betalen dan wel iets bij te betalen voor een duurdere auto.

Vestia ondertekende de contracten met de frauderende bedrijven en betaalde de te hoge, vervalste rekeningen, omdat het niet beter wist dan dat de aanbestedingsvoorschriften waren gevolgd.

De Vestia-medewerkers en de tussenpersonen hielden in excel-sheets nauwkeurig bij hoeveel geld er onderling te verdelen was, welk bedrijf welke opdracht gekregen had en tegen welke opdrachtsom.

In de overzichten stond ook:

- hoeveel het werk in werkelijkheid kostte;
- hoe het overschot verdeeld moest worden;
- wie nog wat tegoed had.

(ECLI:NL:RBDHA:2021:14424, ECLI:NL:RBDHA:2021:14425, ECLI:NL:RBDHA:2021:14426, ECLI:NL:RBDHA:2021:14427, ECLI:NL:RBDHA:2021:14430, ECLI:NL:RBDHA:2021:14429, ECLI:NL:RBDHA:2021:14432, ECLI:NL:RBDHA:2021:14433, ECLI:NL:RBDHA:2021:14434)

# Bijlage A

## Praktijkvoorbeelden

### A.3 Projectkosten en representatiekosten

Een Roermondse wethouder krijgt een jaar cel voorwaardelijk en een beroepsverbod van twee jaar wegens passieve ambtelijke omkoping door giften en diensten te vragen aan een bevriende projectontwikkelaar. Ook andere aannemers betaalden voor de wethouder luxe reizen naar onder andere buitenlandse voetbalwedstrijden en naar vastgoedbeurzen. Verder vroeg de wethouder € 1.190.000 voor de verkiezingskas. Daarmee liet hij onder meer een reclamezuil met billboard langs de snelweg zetten, waarop een verkiesbare partijgenoot levensgroot prijkte.

Volgens het Gerechtshof Den Haag heeft de verdachte zich laten omkopen door het vragen en aannemen van die giften, “in die zin, dat hij niet meer zo onafhankelijk kon zijn bij het nemen van beslissingen in relatie tot die ondernemers als in het geval dat hij die giften niet had gevraagd en aangenomen”. De gecursiveerde toevoeging suggereert dat de ontvanger van de steekpenningen niet per se een concrete tegenprestatie hoeft te leveren, wil er sprake zijn van omkoping. Het hof veroordeelt de wethouder ook voor het witwassen van de gelden die de ondernemers hebben betaald aan zijn verkiezingskas. De Hoge Raad heeft de veroordeling bevestigd. ([ECLI:NL:GHDHA:2017:3702](#) en [ECLI:NL:HR:2019:1135](#))

### A.4 Personeelskosten en facturen voor leveranties van derden

In oktober 2022 veroordeelt de Rechtbank Amsterdam drie gemeente-ambtenaren wegens passieve omkoping en schending van hun geheimhoudingsplicht. Een 56-jarige werkvoorbereider ontving in minder dan vier jaar tijd meer dan € 65.000 aan voordeel via verschillende aannemers, die een voorkeursbehandeling beoogden bij het gunnen van opdrachten door de gemeente Amsterdam.

Volgens de rechtbank heeft de werkvoorbereider zijn positie als ambtenaar misbruikt “om zichzelf schaamteloos te verrijken door onder meer op kosten van deze aannemers verbouwingen in de woning van zijn partner te laten uitvoeren en kostbare luxe goederen te accepteren, zoals televisies, een Rolex, en een Apple Watch”. Ook heeft hij zich laten fêteren op een exclusief etentje en is hij op kosten van een aannemer meegevoerd op een partyboot. Als tegenprestatie heeft de verdachte ook daadwerkelijk de bedrijven bevoordeeld. ([ECLI:NL:RBAMS:2022:5709](#))

Een 58-jarige ‘programmamanager F’ heeft via aannemers in vijf jaar tijd ongeveer € 37.000 in natura ontvangen, zoals een aanbouw van zijn woning, werkzaamheden aan zijn woning en visreizen naar Brazilië en Noorwegen. ([ECLI:NL:RBAMS:2022:5710](#))

Een 68-jarige projectmanager liet voor € 3.920,01 zijn woning uitbouwen, ontving Velux-ramen met Trespa-glas, het lidmaatschap van een ‘club’ inclusief een 10-rittenkaart ter waarde van € 6.355 en een iPad. ([ECLI:NL:RBAMS:2022:5711](#))

# Bijlage A

## Praktijkvoorbeelden

### A.5 Hoge provisiebetalings zonder facturen

Een accountant-administratieconsulent stelt de jaarrekeningen 2008, 2009 en 2010 samen voor een effecten- en derivatenhandelaar. De accountant assisteert hem bij het verwerken van de financiële administratie en verzorgt de salarisadministratie voor één werknemer. De handelaar verkoopt Vestia en andere woningcorporaties aandelen en derivaten. Hij betaalt de 'treasurer' van Vestia aanzienlijke bedragen aan provisie zónder facturen. Bij het samenstellen van de jaarrekening 2008 stelt de accountant geen vragen over het ontbreken van facturen over 'de grootboekrekening 7004 "Provisie"'. In november 2009 geeft hij een samenstellingsverklaring af bij de jaarrekening 2008. In de twee boekjaren daarna stelt hij wel vragen, maar ontvangt hij ook geen facturen. Toch geeft hij weer een samenstellingsverklaring af.

Na een klacht van het OM legt de Accountantskamer de accountant een berisping op. De accountant had moeten constateren dat de verstrekte gegevens onvolledig en/of onbevredigend waren omdat facturen ontbraken. De provisiebetalings werden gedaan aan één van de belangrijkste relaties van de handelaar en maakten ruim een derde deel van zijn omzet uit. De accountant had geen genoegen mogen nemen met alleen bankafschriften. Hij had zijn opdracht moeten teruggeven toen hij de gevraagde facturen niet kreeg.

Verder had de accountant volgens de Accountantskamer een Wwft-melding moeten doen; (inmiddels rust de Wwft-meldingsplicht op accountantskantoren). De situatie kwam namelijk overeen met twee voorbeelden van de subjectieve indicator voor accountants, te weten:

- "administratieve systemen die door hun ontwerp of opzet geen adequate

- mogelijkheid bieden transacties te volgen of voldoende bewijs te leveren";
- "betalingen voor verleende diensten die excessief hoog lijken in relatie tot de verleende diensten (...) betalingen voor niet gespecificeerde diensten (...) aan adviseurs".  
(ECLI:NL:TACAKN:2015:16)

### A.6 Bonusbetalingen

In april 2021 treft het Openbaar Ministerie een schikking voor in totaal € 41.621.000 euro met SHV Holdings NV wegens ambtelijke en niet-ambtelijke omkoping, valsheid in geschrift en overtreding van internationale handelssancties door haar dochterbedrijven Econosto Mideast BV, Econosto NV, ERIKS, CMK en Mammoet Salvage. Volgens het OM blijkt uit een strafrechtelijk onderzoek van het Anti-Corruptie Centrum van de FIOD onder meer dat:

- medewerkers van Econosto Mideast contante commissiebetalings beloofden en betaalden aan personen die werkzaam waren bij of voor (potentiële) klanten in het Midden-Oosten en Azië;
- deze personen er in ruil voor de commissies voor zorgden dat de desbetreffende bedrijven de opdrachten gunden aan Econosto Mideast;
- zich van 2009 tot en met 2015 in totaal 294 gevallen van niet-ambtelijke omkoping hebben voorgedaan;
- de commissiebetalings en de ontvangers buiten de bedrijfsadministratie van Econosto Mideast zijn verwerkt in een schaduwadministratie;
- de betalingen in de bedrijfsadministratie valselijk werden verwerkt als bonusbetalingen aan eigen personeel van Econosto Mideast;
- het management de betalingen in twee valse Letters of Representation voor de externe accountant en in twee valse jaarrekenings van Econosto Mideast heeft verwerkt als bonusbetalingen aan eigen personeel,

# Bijlage A

## Praktijkvoorbeelden

terwijl in werkelijkheid sprake was van omkopingsbetalingen aan derden. De Accountantskamer berispt de accountant van Econosto Mideast, omdat:

- deze de ogen gesloten hield voor contante betalingen;
- de controller van Econosto Mideast de accountant erop had gewezen dat in het verleden contante betalingen waren gedaan aan derden;
- twee kantoorgenoten in Dubai de accountant en het controleteam erop hadden gewezen dat contante betalingen nog steeds voorkwamen;
- de accountant ook in de jaren daarna te horen kreeg dat de praktijk van contante betalingen aan derden nog bestond.

“4.8 (...) De Accountantskamer is (...) van oordeel dat sprake was van een groot aantal signalen waaruit naar voren kwam dat ook in de controlejaren waar deze klacht betrekking op heeft (...) sprake was van een doorgaande praktijk van contante betalingen bij wijze van ‘sales incentives’ in welke betalingen [de component accountant] geen inzicht had.

4.9 Gelet op het voorgaande en onder verwijzing naar Standaard 500.11 overweegt de Accountantskamer dat nu in dit geval sprake was van tegenstrijdige controle-informatie, [de accountant] daar in ieder geval iets mee had moeten doen. De Accountantskamer stelt vast dat [de component accountant] dat niet gedaan heeft en de Accountantskamer is daarom van oordeel dat [de accountant] daarmee de controle met onvoldoende diepgang heeft uitgevoerd.

4.10 De Accountantskamer neemt daarbij mede in aanmerking dat [de component accountant] ten aanzien van de contante betalingen (...) heeft geadviseerd om deze voortaan via de bank te laten verlopen. De Accountantskamer stelt vast dat dit advies niet is opgevolgd en dat er nadien nog steeds contante betalingen hebben plaatsgevonden.

Daarbij komt dat de Accountantskamer niet heeft kunnen vaststellen dat [de accountant] ten aanzien van dit punt aanvullende controlewerkzaamheden heeft verricht.”

In 2021 betaalt het accountantskantoor € 150.000 aan het OM in het kader van een schikking. Uit het strafrechtelijk onderzoek naar de rol van het kantoor “blijkt volgens het OM dat het accountantskantoor verwijtbare betrokkenheid bij de totstandkoming van de jaarrekeningen heeft gehad, die op een essentieel punt in kwalitatief opzicht niet overeenstemmen met de werkelijkheid. Het OM vindt dit zeer kwalijk.”

([ECLI:NL:TACAKN:2020:41](#) en [ECLI:NL:TACAKN:2020:42](#))

### A.7 Congressen, etentjes en teambuilding

Orbus International BV uit Hoevelaken betaalt medio 2021 een geldboete van € 174.000 wegens omkoping van Belgische cardiologen. Daarnaast [ontneemt het Openbaar Ministerie](#) het bedrijf eenzelfde bedrag; dit is de winst die Orbus naar schatting heeft gemaakt op de opdrachten voor de ziekenhuizen.

Volgens het OM heeft Orbus Belgische cardiologen van 2011 tot 2015 giften gedaan in ruil voor het mogen leveren van medisch materiaal aan de ziekenhuizen waar de cardiologen werkzaam waren. Bij de levering van het medisch materiaal crediteerde Orbus een gedeelte van de verkoopprijs ten behoeve van de cardiologen. Dit bedrag werd vervolgens gestoken in de organisatie van congressen, teambuildingactiviteiten en etentjes. Orbus is door de giften bevoordeeld. Het bedrijf verwerkte de giften met behulp van valse facturen.

# Bijlage A

## Praktijkvoorbeelden

### A.8 Sponsorgeld doorgestort naar stichting

Steekpenningen kunnen ook worden verhuuld door de sportclub of een familielid van een beslisser te sponsoren. Zo hield de FIOD begin 2018 een projectontwikkelaar en twee bestuurders van een bouwbedrijf aan. Zij worden verdacht van corruptie, valsheid in geschrift en belastingfraude.

Om een opdracht te krijgen, heeft het bouwbedrijf volgens de FIOD tenminste € 500.000 geïnvesteerd in de race-carrière van de zoon van de projectontwikkelaar. De projectontwikkelaar betaalde het bedrag als kosten aan het bouwbedrijf, die het bedrag als 'sponsorgeld' doorstortte naar een stichting van de projectontwikkelaar. De FIOD begon het onderzoek naar aanleiding van de Wwft-melding door een accountant.

### A.9 Overdracht aandelen joint venture en 'lening'

Een portfoliomanager private equity bij Delta Lloyd en de directeur-groootaandeelhouder van Provenance Financial Consultancy (PFC), een tussenpersoon, worden veroordeeld voor onder andere niet-ambtelijke omkoping en valsheid in geschrift. De portfoliomanager is in 2015 en 2016 betrokken bij de verkoop van een private equity en hedge funds portefeuille aan het Amerikaans investeringsfonds Lexington Partners. Deze portefeuille is zo'n € 400 miljoen waard en de tussenpersoon wil dolgraag de provisie opstrijken voor de verkoop aan Lexington.

De tussenpersoon haalt de portfoliomanager over door toe te zeggen dat hij zijn provisie van in totaal € 8 miljoen met hem zal delen als de deal

doorgaat. De twee verzinnen een constructie, waarbij de portfoliomanager de tussenpersoon € 50.000 leent en die lening zal terugkrijgen in de vorm van de helft van de aandelen in de bv van de tussenpersoon.

Eind 2014 richt de (inmiddels ex-)echtgenote van de portfoliomanager een bv op. De vennootschap leent € 50.000 aan PFC. Deze converteerbare obligatielening kan binnen drie jaar worden omgezet in 50% van de aandelen van PFC, dat in 2016 100%-aandeelhouder wordt van deze bv.

Volgens Het Financieele Dagblad gooit de accountant van de tussenpersoon roet in het eten door te zeggen dat er te veel belasting moet worden betaald als de schuld wordt omgezet in aandelen. Bovendien zou dit de Belastingdienst wellicht kunnen alarmeren. Want hoe kun je verklaren dat de aandelen eerst bijna niets waard zijn en daarna € 3 miljoen zonder dat de bv iets heeft gedaan? Een keten van papieren vastgoedtransacties moet daarvoor uitkomst bieden.

De Rechtbank Amsterdam verklaart de portfoliomanager, de tussenpersoon en de rechtspersoon schuldig aan niet-ambtelijke omkoping en valsheid in geschrift (valse opgave in een authentieke akte). Volgens de manager en tussenpersoon is Delta Lloyd niet benadeeld, omdat het bedrijf even veel heeft betaald als zonder de provisie. De rechtbank maakt duidelijk dat wel of geen nadeel voor de strafbaarheid niet uitmaakt:

"Voor een bewezenverklaring van niet-ambtelijke omkoping is (...) toereikend dat kan worden vastgesteld dat de verleende of te verlenen prestatie aanleiding vormt voor een gift of belofte en dat de bedoelde prestatie werkzaamheden in dienstbetrekking betreft. De wet vereist niet dat wordt aangetoond dat de omgekochte iets heeft gedaan dat hij anders niet zou



# Bijlage A

## Praktijkvoorbeelden

hebben gedaan, noch dat hij enig nadeel heeft berokkend aan de werkgever of dat hetgeen gedaan is als ongebruikelijk moet worden bestempeld.”

(Het Financieele Dagblad, ECLI:NL:RBAMS:2021:7282, ECLI:NL:RBAMS:2021:7283 en ECLI:NL:RBAMS:2021:7284)

### A.10 Joint venture met ongelijke inbreng in risicovolle sector en regio

Het merendeel van de zaken in dit hoofdstuk speelt zich af in het Nederlandse midden- en kleinbedrijf. Echter, in sommige landen kunnen ondernemers alleen zaken doen als de staat of een lokale partij meedoet. Zo moet in Namibië de Staat of een lokale onderneming 51% van de aandelen hebben in bedrijven die natuurlijke hulpbronnen exploiteren.

Een structuur met een joint venture van Namibische ministers, een visautoriteit en een IJslands visbedrijf is – tezamen met doorstroomvennootschappen in belastingparadijzen – een prima manier om steekpenningen voor een vislicentie aan het oog te onttrekken, zo heeft [The Fishrot Scandal](#) aan het licht gebracht. Een [journalistieke undercover operatie](#) en een klokkenluider van het IJslandse visbedrijf Samherji hebben er echter voor gezorgd dat de samenwerking is verbroken en strafrechtelijke onderzoeken zijn geopend in IJsland en Namibië.



Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Mercuriusplein 3  
2132 HA Hoofddorp  
Postbus 242  
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301  
E [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
I [www.nba.nl](http://www.nba.nl)