

## **CORRUPTIE IN DE JAARREKENING EN DE CONTROLE DAARVAN DOOR DE ACCOUNTANT**

Mr. drs. J.F. (Jan) Garvelink<sup>1</sup>

### **1 Inleiding**

Het onderwerp corruptie is naar zijn aard enigszins ongrijpbaar; een belangrijk kenmerk van corruptie (en fraude) is immers verhulling. In veruit de meeste gevallen komen de feiten niet of onvolledig aan het licht.

Dat er vaak onduidelijkheid bestaat over de feiten, zowel op het moment van ‘plegen’ als nadien, maakt het onderwerp lastig. Zonder dat kernprobleem te adresseren blijf je evenwel al snel hangen in theorie.

Ik illustreer dat met een voorbeeld. Stel dat de Duitse dochteronderneming van een Nederlandse onderneming een agent inschakelt in Griekenland. Die agent werkt aan een project in Argentinië en in Argentinië wordt de benodigde vergunning verstrekt. Het zou kunnen dat er in Argentinië een ambtenaar is omgekocht, maar dat staat uiteraard zeker niet vast. Als er al sprake is van corruptie is zeer wel denkbaar dat de directie in Nederland daar helemaal niet van weet. Zelfs de directie van de Duitse dochter weet dat vermoedelijk niet. Als er bovendien vanuit Nederland, al dan niet op instigatie van de accountant, een onderzoek wordt gestart is maar zeer de vraag of de feiten ooit boven water komen en zo ja, of er dan wel sprake was van omkoping.

Waar wordt geschreven over verslaggeving en controle is de aanname vaak dat de feiten bekend (of kenbaar) zijn en risico’s inschatbaar. Bij corruptie ligt dat wezenlijk anders. Vaak blijft het bij vermoedens en blijven de feiten onduidelijk. Zo de feiten bovendien al bekend worden is niet erg duidelijk of (en hoe) die in de (wettelijk vereiste) jaarrekening zouden moeten worden verwerkt.<sup>2</sup> Ook omtrent de rol van de controlerend accountant is onduidelijkheid.

---

1 Jan Garvelink is advocaat bij Blaisse te Amsterdam. Deze bijdrage is afgesloten in najaar 2017.

2 De betaling zal uiteraard moeten worden verwerkt als kosten aan kas. Daar doel ik niet op: het gaat om de vraag of zichtbaar moet worden gemaakt dat sprake is van corruptie.

Dit artikel gaat dus over zaken waar de feiten vaak niet bekend of vast te stellen zijn en het recht soms vaag is. Jurisprudentie is er niet of nauwelijks.<sup>3</sup> Wellicht dat dat de reden is dat er weinig concreets over dit onderwerp is geschreven, en dat waar dat gebeurt vaak volstaan wordt met beschrijving van historische casusposities. Ik zal een poging doen daar wat aan te doen, maar dit artikel is soms vooral ook een aanzet tot een discussie die nu – ondanks alle publicaties in de pers<sup>4</sup> – in feite niet wordt gevoerd.

Ik beperk me daarbij tot het onderwerp corruptie vanuit het perspectief van financiële verslaggeving en de controle daarvan. Onder corruptie versta ik voor dit artikel vooral actieve omkoping: het door de onderneming omkopen van een derde om opdrachten te verkrijgen.<sup>5</sup> Het bredere onderwerp ‘fraude’ bijvoorbeeld is te omvangrijk voor één bijdrage.<sup>6</sup> Ook in het strafrecht is er van alles over te doen maar dit artikel behandelt het strafrecht niet.

## 2 Positie verslaggeving en controle in verhouding tot (het voorkomen van) corruptie

Aan het begin van dit artikel passen wat nuancerende opmerkingen. Wie corruptie (of fraude) wil bestrijden zal zijn heil immers niet primair moeten zoeken bij de financiële verslaggeving of de accountantscontrole van de jaarrekening.<sup>7</sup>

- Fraude en corruptie, zeker in het buitenland, zijn voor wie kwaad wil uiterst makkelijk te verhullen. Voor wie goed wil zijn ze evenzo moeilijk te ontdekken. Dat besef lijkt soms wat te missen.
- Het voorkomen van fraude of corruptie binnen de onderneming is de taak van de onderneming zelf. Dat begint bij de *tone at the top*.

---

3 Er wordt (bij procedures) vaak geschikt. Dat is weliswaar volledig begrijpelijk maar voor de rechtsontwikkeling wat minder bevredigend.

4 Recente voorbeelden zijn de affaires bij Ballast Nedam, SBM Offshore en SHV.

5 Er zijn de varianten ambtelijke en niet ambtelijke omkoping (respectievelijk artikel 177 en 328 ter SR). Voor een kort overzicht: J. Boksem e.a., *Handboek strafzaken*, Wolters Kluwer, onderdeel 150.1.4 en 150.4.5.1.

6 Corruptie zal vaak ook wel fraude zijn, maar omgekeerd zijn er talrijke varianten van fraude die niets met corruptie te maken hebben (variërend van wederrechtelijke onttrekkingen tot verslaggevingsfraude).

7 Met uitzondering natuurlijk van verslaggevingsfraude, maar daar gaat deze bijdrage niet over.

- Die onderneming zal beleid en (bijvoorbeeld) interne beheersingsmaatregelen inrichten ter voorkoming van corruptie. Hoe beter die zijn hoe moeilijker het wordt.<sup>8</sup> Het opmaken van de jaarrekening komt later – na afloop van het boekjaar – en draagt als zodanig niet bij aan de kwaliteit van die maatregelen.<sup>9</sup>
- Het bestrijden van corruptie, opsporing en vervolging, is uiteindelijk de taak van de overheid. Die overheid zal daarbij normaliter weinig aan de jaarrekening hebben.
- Voor die taak beschikt de overheid ook over een arsenaal aan speciale bevoegdheden die de accountant niet heeft.
- De accountant is er niet om corruptie of fraude te bestrijden en hij kan een dergelijke taak ook niet uitvoeren (de accountant moet wel kritisch zijn: ik kom daar op terug).
- De gewone jaarrekeningenmaterialiteit geldt ook bij fraude.<sup>10</sup>

Enige bescheidenheid past dus.

Dat gezegd zijnde ga ik hieronder eerst in op de verslaggeving: de vraag of (en hoe) corruptie in de jaarrekening zou moeten worden verwerkt. Daarna behandel ik de vraag hoe de accountant met het onderwerp corruptie om gaat bij de controle van die jaarrekening.<sup>11</sup>

### 3 Corruptie en verslaggeving

Men zal in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving vergeefs zoeken naar het hoofdstuk hoe om te gaan met wetsovertredingen, laat staan met fraude of corruptie.<sup>12</sup> Het onderwerp heeft de afgelopen jaren zo te zien niet echt op de agenda gestaan van de RJ (wellicht zou dat een idee zijn).<sup>13</sup>

---

8 Beheersingsmaatregelen helpen evenwel bijvoorbeeld niet (goed) als het bestuur zelf betrokken is.

9 Uiteraard kunnen bij het maken of controleren van de jaarrekening wel verbeterpunten voor de toekomst aan het licht komen; maar de jaarrekening is naar zijn aard retrospectief (en wordt post-hoc gemaakt).

10 Behoudens bij directiefraude zal indien het gaat om een niet materieel bedrag een eventuele onjuistheid in de jaarrekening niet gecorrigeerd hoeven te worden. De accountant zal bij aanwijzingen voor fraude of corruptie wel altijd onderzoek moeten doen, ook naar niet materiele bedragen, maar voor de verslaggeving geldt de gewone jaarrekeningenmaterialiteit (in de praktijk wordt dat onderscheid niet altijd goed gemaakt).

11 Ik ga dus niet in op gevallen waar de accountant zelf corrupt is (het is schaars maar is voorgekomen).

12 Ik beperk me hier tot de RJ, jaareditie 2016 (geldend vanaf 1 januari 2017). Naar IFRS heb ik geen onderzoek gedaan, maar mijn indruk is dat daar niet veel meer is geregeld.

13 In de definities van RJ 940 zijn Fraude of Corruptie ook niet terug te vinden.

Het gebrek aan eenduidige voorschriften maakt het voor de onderneming niet makkelijker de jaarrekening op te stellen (of voor de accountant die te toetsen).<sup>14</sup> Doel van dit artikel is mede een eerste aanzet te doen dat gat te helpen vullen. De onderneming zal het daarbij moeten zoeken in de normale voorschriften voor het verwerken van gebeurtenissen, al dan niet voor of na balansdatum, voorzieningen en het bestuursverslag. Ik signaleer in dat kader:<sup>15</sup>

Voorzieningen: RJ 252.201

*“Een voorziening in verband met verplichtingen als bedoeld in artikel 2:374 lid 1, eerste volzin BW dient uitsluitend te worden opgenomen indien op de balansdatum aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:*

- a. De rechtspersoon heeft een verplichting (in rechte afdwingbaar of feitelijk);*
- b. Het is waarschijnlijk dat voor de afwikkeling van die verplichting een uitstroom van middelen noodzakelijk is; en*
- c. Er kan een betrouwbare schatting worden gemaakt van de omvang van de verplichting.”*

Bedenk daarbij dat voorzieningen in de regel per categorie worden verwerkt, niet individueel worden toegelicht.<sup>16</sup>

Niet in de balans opgenomen verplichtingen: RJ 252.509

Als er wel een verplichting is maar er is geen voorziening voor te treffen, bijvoorbeeld omdat die niet voldoende bepaalbaar is, zal de onderneming in de toelichting de verplichting als niet in de balans opgenomen verplichting opnemen. Het kan bijvoorbeeld gaan om aangekondigde claims of verwachte boetes.<sup>17</sup>

Gebeurtenissen na balansdatum: RJ 160.204:

*“voorbeelden van gebeurtenissen na balansdatum die nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum zijn:*

[ . . . ]

- e. De constatering van fraude of fouten welke aangeven dat de jaarrekening onjuist was.”*

<sup>14</sup> Het begint met een eenvoudige boeking van kosten aan kas, dat is niet ingewikkeld, maar daarmee is de corruptie niet zichtbaar.

<sup>15</sup> Ik haal een paar kernbepalingen aan, maar niet de hele RJ.

<sup>16</sup> Artikel 2:374 lid 3 BW.

<sup>17</sup> EY Handboek jaarrekening 2016 p. 1140 onder b.

Bijzondere baten en lasten: RJ 270.4:

Ten aanzien van de vraag wanneer iets een bijzondere post is heeft de wet het alleen over posten van uitzonderlijke omvang of die in uitzonderlijke mate voorkomen.<sup>18</sup> De definitie in RJ 940 is wat anders: “*Baten of lasten die op grond van de aard, omvang of het incidenteel karakter afzonderlijk dienen te worden toegelicht, teneinde een goed inzicht te geven in het resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening van de rechtspersoon en met name de ontwikkeling daarin.*”<sup>19</sup>

Dergelijke posten dienen ongesaldeerd in het operationele resultaat te worden verwerkt. Merk wel op dat deze bepaling niet lijkt te zijn geschreven met fraude of corruptie op het netvlies (de opsomming van RJ 270.405 wijst daar niet op, eerder op het tegendeel).

Bestuursverslag: RJ 400.110b

In RJ 400 wordt beschreven dat het bestuur in het bestuursverslag (NB, niet de jaarrekening zelf) informatie moet opnemen over risico's. Daar staat onder andere bij genoemd:

*Operationele activiteiten – dit zijn risico's en onzekerheden die de effectiviteit en efficiëntie van de operationele activiteiten van een rechtspersoon beïnvloeden en daarmee vooral betrekking hebben op de processen binnen de rechtspersoon en van invloed kunnen zijn op de kortetermijndoelstellingen. Deze omvatten onder meer risico's en onzekerheden gerelateerd aan:*

[ . . . ]

*fraudegevoeligheid*

*corruptie*

Je zou dan kunnen redeneren dat het feit dat sprake is geweest van corruptie duidt op een verhoogd risico, welk risico zou moeten worden besproken in het bestuursverslag. Anderszins duidt dat er niet op dat er een verplichting zou bestaan het concrete (historische) geval te beschrijven.

Voor grote OOBs<sup>20</sup> geldt sinds kort het Besluit bekendmaking niet financiële gegevens dat wat nadere voorschriften bevat omtrent de in het bestuursverslag op te nemen mededeling.<sup>21</sup>

18 Artikel 2:377 lid 8 BW.

19 Er is wat discussie of de wet en de RJ hier hetzelfde bedoelen. Zie terzake het KPMG jaarboek externe verslaggeving 2017/18 in hoofdstuk 5.8, randnummer 26154.

20 Effectief banken verzekeraars en beursfondsen met meer dan 500 werknemers.

21 Besluit van 14 maart 2017, *Stb.* 2017, 100. Het voorschrift lijkt wat verder strekkend dan RJ 400 maar de verschillen zijn niet heel groot.

Ik zal proberen te duiden waar deze bepalingen verslaggevingstechnisch toe zouden leiden. Om dat handen en voeten te geven gebruik ik drie scenario's.<sup>22</sup> Er zijn nog allerlei andere scenario's denkbaar maar deze zijn zo gekozen dat ik denk het spectrum redelijk te bestrijken.

- Scenario 1. de directie van de onderneming koopt bewust voor grote sommen geld enige ministers om teneinde een groot exportcontract gegund te krijgen;
- Scenario 2 een commercieel manager van de een buitenlandse dochter koopt een buitenlandse ambtenaar om om een kleine bouwvergunning te bespoedigen, de directie komt daar in het volgende boekjaar achter. Het gaat om een relatief laag bedrag;
- Scenario 3: een onderneming produceert grote turbines, levert wereldwijd en werkt daartoe met buitenlandse agenten. De Duitse dochteronderneming van de onderneming heeft als gezegd een Griekse agent die Argentijnse ambtenaar uit het begin van dit artikel heeft omgekocht, maar het zou ook heel goed kunnen van niet. De moederonderneming weet niet hoe het zit.

De vraag is nu hoe de jaarrekening er uit zou moeten zien. Daarbij moet in het oog worden gehouden dat het doel van de jaarrekening niet is het geven van volledige transparantie,<sup>23</sup> maar het verstrekken van inzicht in (heel kort) vermogen, resultaat, solvabiliteit en liquiditeit.<sup>24</sup> De verslaggevende entiteit hoeft dus ook niet al wat vertrouwelijk is in de jaarrekening te vermelden.

#### *Directie koopt om voor veel geld*

De ondernemingsleiding koopt voor in totaal 10 miljoen euro enige ministers om teneinde een groot exportcontract gegund te krijgen.

Je kunt je de vraag stellen hoe de jaarrekening er hier uit zou moeten zien, maar dat zal veelal een theoretische discussie zijn want zo'n directie zal normaliter niet een jaarrekening opmaken waarin de gebruiker duidelijk kan lezen dat er door haar

<sup>22</sup> Ik ga uit van corruptiescenario's. Voor andere vormen van fraude zou min of meer hetzelfde gelden.

<sup>23</sup> Pheijffer schrijft dat bijvoorbeeld in zijn columns in het FD (recentelijk op 3 augustus 2017). Ik neem aan dat dat is om discussie op gang te brengen. De jaarrekening moet natuurlijk transparant zijn, maar het doel van de jaarrekening is niet volledige transparantie. Ondernemingen hebben recht op, en belang bij, het vertrouwelijk houden van heel veel informatie (prognoses, plannen, budgetten, interne cijfers, notulen etc etc zijn niet publiek).

<sup>24</sup> Artikel 2:362 lid 1 BW.

steekpenningen zijn betaald.<sup>25</sup> Dat zal veranderen als er een bestuurswisseling is of de omkoping langs andere weg publiek is geworden. In dat geval is te verwachten dat ook in de jaarrekening zichtbaar wordt stilgestaan bij de betrokken omkoping; verplicht of niet, het bestuur zal de kwestie dan in de jaarrekening niet (meer) willen of kunnen verzwijgen.<sup>26</sup>

Ik laat de vraag of er ook een wens tot communiceren is verder links liggen en ga in op de vraag of dat ook moet (en hoe dan).

De betaling van een omkoopsom zal sowieso gewoon moeten worden verwerkt, normaliter als bedrijfskosten, onderdeel van de kostprijs van de omzet.<sup>27</sup> Daar valt de betaling echter normaliter onzichtbaar weg in het grotere geheel.<sup>28</sup>

Daarbij moet ook bedacht worden dat indien de onderneming nog niet bekende daden van corruptie openbaar maakt via de jaarrekening zij zichzelf (althans haar bestuurders) incrimineert. In beginsel hoeft je jezelf niet te incrimineren.<sup>29</sup> Er bestaan wel wettelijke meldplichten,<sup>30</sup> maar er is geen generieke plicht je eigen misdrijven te openbaren (en als die plicht er al was lijken de verslaggevingsvoorschriften, zeker die die afkomstig zijn van de Raad voor de jaarverslaggeving,<sup>31</sup> daarvoor niet de weg).

Toelichten *mag* in dit geval natuurlijk altijd, maar of dat ook verplicht is is – zeker op grond van de RJ – nog niet zo eenvoudig hard te maken. Of dat wenselijk zou zijn is een vraag die eigenlijk eerst beantwoord zou moeten worden.<sup>32</sup>

De vraag is dan of, abstraherend van die voorvraag, er nu een verplichting bestaat de betaling zichtbaar te maken door deze hetzij separaat te presenteren er een voorziening voor te vormen of de betaling toe te lichten. In dat kader geldt:

---

25 Vroeger kon dat overigens gewoon. Steekpenningen werden zichtbaar verwerkt en als last opgevoerd voor de Vennootschapsbelasting (met instemming van de fiscus). Nu mag het niet meer, waardoor de neiging tot transparante verslaggeving terzake, wat je er op moreel vlak ook van vindt, niet zal zijn toegenomen

26 Normaliter zou je dan overigens niet de jaarrekening als meest voor de hand liggende methode zien om iets naar buiten te brengen, temeer daar lang niet altijd op de jaarrekening gewacht kan worden.

27 De kosten zullen overigens fiscaal niet als zodanig mogen worden meegewogen bij de aangifte vennootschapsbelasting.

28 Bij een bedrijf dat 10 miljoen aan steekpenningen betaalt verwacht je honderden miljoenen aan kostprijs van de omzet waar de steekpenningen dan in weg vallen.

29 Vergelijk artikel 6 EVRM.

30 Bijvoorbeeld bij arbeidsongevallen. Een dergelijke melding kan ook tot vervolging leiden..

31 De Raad voor de jaarverslaggeving is een privaatrechtelijk instituut dat geen wetgevende bevoegdheid heeft.

32 Het is wat theoretisch omdat de bestuurder die bereid is flinke omkoopsommen te betalen vermoedelijk ook geen bezwaar zal zien in het verzwijgen daarvan.

- Er is geen voorschrift dat deze verplichting met zoveel woorden bevat. De RJ-bundel geeft ter zake weinig richting;
- Het treffen van een voorziening lijkt hier niet toegestaan (je kunt niet met voldoende zekerheid vast stellen dat er een uitstroom van middelen zal zijn en de omvang van die uitstroom niet betrouwbaar schatten).
- Als wel zou zijn voldaan aan de criteria voor het treffen van een voorziening, is het niet zo dat dan volgens de RJ noodzakelijkerwijs geëxpliciteerd hoeft te worden dat dat met corruptie te maken heeft. Als er bijvoorbeeld tien rechtszaken zijn, waarvan er één verband houdt met mogelijke corruptie, zal de voorziening voor die laatste claim opgaan in het grotere geheel en niet onder de noemer ‘corruptie’ separaat inzichtelijk worden gemaakt. Ook als er maar één claim ligt kan normaliter met een algemene omschrijving worden volstaan.
- Je zou wel een niet in de balans opgenomen verplichting op kunnen nemen. De gedachte zou dan zijn dat er in potentie een risico is voor boetes of claims (van concurrenten bijvoorbeeld). Zolang er evenwel geen boete is opgelegd of claim is ingediend is het wel erg onzeker. Dat maakt het navenant lastig hard te maken (en daarmee op te nemen in de toelichting) dat er al een verplichting zou zijn.
- Het verwerken als bijzondere last (RJ 270.4) is dan wellicht de charmantere oplossing, al kun je in de tekst van die RJ-richtlijn 270 geen hard voorschrift vinden.
- De voorschriften omtrent het bestuursverslag komen het dichtstbij deze casus. Goed betoogbaar is dat er sprake is van risico’s samenhangend met fraude of corruptie. Bedenk evenwel wel dat deze RJ-richtlijn 400<sup>33</sup> voorschrijft dat er in algemene termen wordt ingegaan op het risico, niet dat er concrete gevallen die zich al hebben voorgedaan worden toegelicht. Anderzijds moet bijvoorbeeld wel weer toegelicht worden hoe het risico gemanaged wordt en wat de impact zou zijn als het zich zou voordoen. Het voldoen aan RJ 400.110c zonder concreet op de betrokken omkoping in te gaan zou lastig kunnen zijn.
- In geval de omkoping zich na balansdatum zou voordoen zou RJ 160.204 van toepassing kunnen zijn (als is de formulering wat onduidelijk).<sup>34</sup> Het moet dan wel gaan om een gebeurtenis die een dusdanige impact zou hebben dat die zou leiden tot een wijziging van de jaarrekening:<sup>35</sup> het is de vraag of daar sprake van is.

Bij invulling van de betrokken RJ-richtlijnen zou steeds ook van belang kunnen zijn het wettelijke inzichtvereiste.<sup>36</sup> Naarmate de omkoping groter was, zeker ook in verhouding tot de bedrijfsactiviteiten, en naarmate die ook meer van belang is voor

<sup>33</sup> En voor grote OOBs het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie.

<sup>34</sup> Ik ga hier nu in op wanneer iets als gebeurtenis na balansdatum kwalificeert.

<sup>35</sup>

<sup>36</sup> Artikel 2:362 lid 2 BW.



het beoordelen van het management en de toekomstige ontwikkelingen, zal dat vereiste eerder nopen tot het voldoende inzichtelijk vermelden van de gewraakte transactie.

Al met al is het denk ik moeilijk nu een hard voorschrift aan te wijzen, maar komt het de kwaliteit van de verslaggeving zeker ten goede en kan, zeker met het inzichtvereiste in de hand, ook wel betoogd worden dat het zeker in sprekende gevallen waar het bestuur zelf betrokken is ook zou moeten, maar dat het hoogst onzeker is of het ook afdwingbaar is.

De exercitie speelt dus vooral in die gevallen waar het bestuur als opsteller van de jaarrekening openheid *wil* betrachten. Op het dilemma dat dat voor de accountant kan opleveren als het bestuur zulks niet wil kom ik hieronder nog kort terug.

*Scenario 2: manager koopt om voor weinig geld*

Het is goed denkbaar dat, zeker in grotere concerns, af en toe kleinere gevallen van omkoping plaatsvinden. De fabriek in Spanje wil de kantine uitbouwen en niet drie jaar wachten op een vergunning: dat niveau. Net te veel om als ‘facilitation payment’ te kwalificeren.<sup>37</sup> Het is niet netjes, soms wel begrijpelijk en heeft verder geen significante impact op de (geconsolideerde) jaarrekening.

Er is geen verslaggevingsvoorschrift te duiden dat in dit geval zou nopen tot het specifiek verwerken van deze betaling. Het inzichtvereiste noopt daar evenmin toe.

Dat kan anders worden als de kantine mogelijk weer afgebroken moet worden en dat een materiële impact zou hebben. In dat geval zou – afhankelijk van de ontwikkelingen – sprake kunnen zijn van een niet in de balans opgenomen verplichting, de noodzaak tot het treffen van een voorziening of het nemen van een last. Zolang het om een kantine gaat zullen die overigens vaak wegvallen in de grotere post.

*Scenario 3: er loopt een onderzoek*

In de praktijk is het, zeker bij grotere internationaal opererende bedrijven, vaak zo dat niet duidelijk is of het (dochter)bedrijf betrokken is bij corruptie. Buitenlandse dochterondernemingen hebben vaak lokaal management dat zijn eigen beslissingen neemt. Ook het inschakelen van agenten komt veelvuldig voor. In de aan het begin van dit artikel genoemde voorbeeld weet de onderneming niet of (en zo ja hoe) de in Argentinië ingeschakelde agent aldaar een ambtenaar heeft omgekocht.

---

<sup>37</sup> Een ‘facilitation payment’ is een relatief laag bedrag voor een buitenlandse ambtenaar om het te stimuleren de taak die hij volgens de wet toch al moet verrichten ook daadwerkelijk ter hand te nemen. Denk aan 100 Euro voor de douanier om de vrachtwagen over de grens te krijgen. Technisch is dat ook omkoping, maar hier geldt een gedoogbeleid (zolang de vrachtwagen geen verboden waar bevat natuurlijk).

De onderneming kan dan besluiten een extern onderzoek in te stellen.<sup>38</sup> Vaak gebeurt een dergelijk onderzoek door advocaten en/of forensische accountants.<sup>39</sup> Het is denkbaar dat een dergelijk onderzoek (mede) op instigatie van de controlerend accountant wordt uitgevoerd (zie hieronder). Het komt ook voor dat dergelijke onderzoeken worden uitgevoerd in overleg met opsporingsautoriteiten.<sup>40</sup>

In voorkomende gevallen zal de onderneming zelf actief willen communiceren, ook in de jaarrekening. Dat zal zich in ieder geval voordoen als de casus al op straat ligt, of daar naar verwachting terecht zal komen.

Verslaggevingstechnisch is er zolang het onderzoek niet heeft uitgewezen dat sprake is van corruptie geen enkele reden of noodzaak het feit dat er een onderzoek loopt toe te lichten in de jaarrekening.<sup>41</sup> Ik zie in ieder geval geen daartoe (rechtstreeks) nopens voorschrift. Bij het schrijven van het bestuursverslag zou je op grond van RJ 400 wel verwachten dat er aandacht aan het risico wordt besteed, waarbij er geen verplichting is om het lopende onderzoek toe te lichten. Onder omstandigheden kan het geven van een dergelijke toelichting in een openbaar stuk een vertrouwelijk onderzoek zelfs in de wielen rijden.

In de praktijk kan de onderneming wel ‘gedwongen’ worden een toelichting te geven, omdat de accountant anders geen goedkeurende verklaring kan geven. Ik kom daar hieronder op terug.

---

38 Over motieven om geen aangifte te doen zie A.B. Hoogenboom, ‘De Private markt van fraudepreventie en bestrijding’, in: *Fraude*, Wolters Kluwer 2016, p. 636. In internationale context spelen er ook additionele complicaties (in het voorbeeld zou de Argentijnse politie moeten worden ingeschakeld).

39 Zie A.E. van Almelo, ‘Intern onderzoek doen en schikken bij fraude’, in: *Fraude*, Wolters Kluwer 2016, p. 443 e.v.

40 Het OM werkt bijvoorbeeld wel samen met bedrijven die een eigen onderzoek doen. Zie bijvoorbeeld V.S.Th. Leenders en F.C. van Dijk, ‘Fraudebestrijding en tegenkracht’, in *Fraude*, Wolters Kluwer 2016, p. 439.

41 Het kan wel dat de accountant aangeeft het onderzoek te willen afwachten (voor zover dat haalbaar is). Zie hieronder.

#### 4 Accountantscontrole

Dan de accountant. Corruptie is een onderwerp dat ook in de branche eigenlijk pas vrij recent publicitair echt naar de voorgrond is gekomen.<sup>42</sup> Toezichthouder AFM is er in 2016 specifieke aandacht aan gaan besteden. Inmiddels staat het wel op het netvlies. Het is wel een onderwerp dat voor controlerend accountants lastige dilemma's meebrengt, ook omdat er een verschil lijkt te zijn tussen wat deze accountant op basis van (beroeps)regels mag en kan en wat er van hem verwacht wordt.

Ik schets eerst wat van die dilemma's.

##### *Accountant is geen opsporingsautoriteit*

De accountant die de jaarrekening controleert spreekt een oordeel uit over de vraag of die jaarrekening de gebruiker een zodanig inzicht geeft dat deze zich een verantwoord oordeel kan vormen over het vermogen en resultaat.<sup>43</sup> Dat is een open deur, maar het is goed dat even te memoreren, ook omdat aan de controlerend accountant door sommige partijen een rol wordt toebedeeld die hij niet heeft en die hij ook niet kan hebben.

De taak van de controlerend accountant is bijvoorbeeld niet:

- het toetsen van de kwaliteit van het beleid van de onderneming;
- het uitspreken van een (al dan niet moreel) oordeel over dat beleid (of de leiding);<sup>44</sup>
- het doen van specifieke fraudeonderzoeken.

Deze aspecten kunnen het werk van de accountant zeker raken, maar dit is niet waar de accountant voor is besteld en het is niet waar hij voor is opgeleid of geëquipeerd.

Ten aanzien van fraude in het algemeen en corruptie in het bijzonder geldt dat het bijzonder eenvoudig te verhullen is en extreem moeilijk te ontdekken.<sup>45</sup> Dat geldt zeker als er niet specifiek naar wordt gezocht (en als gezegd is dat niet wat de accountant doet). Het met een fractie verhogen van de prijs van een contract of het opmaken

---

42 De Ballast Nedam casus waarbij ook de accountant negatief in het nieuws kwam zou – zo je een beginpunt zoekt – misschien als zodanig geduid kunnen worden. Op 30 december 2013 werd bekend dat ter zake een schikking was getroffen met het OM. De betrokken feiten waren toen al tien jaar oud (je kunt je de vraag stellen of het OM er 10 jaar eerder ook al werk van zou hebben gemaakt).

43 Er zijn ook gevallen waarbij de accountant zelf fraudeert. Die bespreek ik hier niet: ik beperk me tot de accountant die zelf niet betrokken is.

44 De accountant van Shell kan best vinden dat Shell zich uit Nigeria moet terugtrekken, maar daar gaat de accountant van Shell niet over.

45 Zelfs opsporingsautoriteiten met al hun bevoegdheden lopen tegen dat probleem aan.

van een valse factuur is al genoeg om het ontdekkingsrisico bij een reguliere accountantscontrole naar bijna nul terug te brengen. Dat – wellicht onplezierige – feit staat in mijn ogen vaak te weinig op het netvlies, zeker in de publiciteit.

De accountantscontrole van de jaarrekening is ook geen forensisch onderzoek en kan dat ook ooit worden. Indien iedere post in de jaarrekening met die intensiteit zou moeten worden onderzocht zou de hoeveelheid werk verveelvoudigen (en de kosten daarmee) terwijl het maar de vraag is of het veel zou opleveren.

Dat is overigens maar goed ook, want de accountant is daar ook niet voor uitgerust. In een samenleving waar we van klikverbod naar klikplicht op zijn geschoven,<sup>46</sup> heeft de overheid de neiging private partijen een pseudo-opsporingstaak te geven. Die partijen zijn daar evenwel niet steeds voor uitgerust. Een accountant kan bijvoorbeeld niet:

- beslag leggen op dossiers;
- invallen doen;
- telefoons afluisteren;
- verhoren afnemen
- rechtshulpverzoeken aan buitenlandse overheden doen;
- etc.

Dat is maar goed ook: dergelijke machtsmiddelen horen exclusief bij de overheid, maar het betekent wel dat een controlerend accountant geen opsporingsonderzoek kan doen. In het voorbeeld aan het begin van dit artikel betekent dat dat de accountant geen toegang heeft tot de e-mails met de Griekse agent, diens administratie niet kan opvragen, de telefoon van de Argentijnse ambtenaar niet kan afluisteren etc. De accountant kan wel stukken opvragen uit de administratie van de Nederlandse moeder, en meestal via de Duitse accountant – informatie uit Duitsland krijgen, maar daar houdt het wel zo ongeveer op.<sup>47</sup>

Je kunt in Nederland wel regelgeving voor accountants opstellen, maar aan het feit dat de accountant zeker bij fraude en corruptie een bijzonder smal instrumentarium heeft doe je daarmee niets. Ziedaar meteen één van de enorme dilemma's die te weinig aandacht krijgen.

---

46 Slagter, Beckman bundel.

47 Soms is er een 'right to audit' overeengekomen, dat in het voorbeeld de Duitse dochter dan het recht zou geven de administratie van de Griekse agent in te zien. Ik kom daar nog kort op terug, maar te hoog gespannen verwachtingen lijken daar niet op hun plaats.

*Geen helder juridisch kader*

Het juridisch kader voor de accountant valt in essentie in twee helften uit elkaar. Enerzijds zijn er de verslaggevingsregels. Die drukken op de onderneming, niet de accountant, maar de accountant moet wel controleren of ze juist zijn toegepast en krijgt er zo toch voortdurend mee te maken.

Anderzijds zijn er de eigen beroepsregels voor accountants, die voorschrijven hoe de controle moet worden uitgevoerd.

Van de verslaggevingsregels heb ik hierboven getracht te duiden dat die niet eenduidig zijn. Dat maakt het voor de accountant navenant lastig om vast te stellen of ze zijn nageleefd, waarbij ook bedacht moet worden dat de accountant niet controleert of de verslaggeving optimaal is, maar na moet gaan of de keuzes van de onderneming nog (net) aanvaardbaar zijn. De controlerend accountant zal ongetwijfeld vaak andere voorkeuren hebben dan de ondernemingsleiding zelf, maar dat mag hij bij het laten afgeven van zijn controleverklaring niet meewegen.<sup>48</sup>

De eigen beroepsregels voor accountants zijn ook niet altijd makkelijk te hanteren. Zoals ik hieronder zal bespreken zijn die vooral ingericht op het identificeren van risico's, maar behoorlijk vaag als het aankomt op de vraag wat precies te doen als er eenmaal een aanwijzing is van fraude (zie hieronder). Daarbij speelt bovendien in de praktijk het hierboven gesignaleerd beperking in het instrumentarium (hij wil wel maar hij kan niet).

*Internationale context*

Dit is geen artikel over cultuurverschillen, maar ik stip het probleem wel aan omdat het in de praktijk tot dilemma's leidt.<sup>49</sup> De gemiddelde Noord-Europeaan neigt naar het idee dat wij (op de noordzijde van het Europese continent) superieure normen hebben en die ook elders dienen uit te dragen. Bijvoorbeeld de Duitse auto-industrie<sup>50</sup> zou wellicht aanleiding geven tot enige reflectie op dat punt,<sup>51</sup> maar ik laat het even bij die constatering.

48 Hij mag er wel een opmerking over maken in het accountantsverslag, maar is daartoe niet verplicht.

49 Dat dilemma geldt wellicht nog sterker voor accountants die werken bij internationaal opererende bedrijven. Zie bijvoorbeeld <https://www.nba.nl/over-de-nba/ledengroepen/ledengroep-accountant-in-business/moresprudentie/internationaal-zakendoen/>.

50 Dieselfgate lijkt onderdeel te zijn geweest van een langlopende reeks verboden afspraken tussen alle grote Duitse autoproducenten. Zie bijvoorbeeld: [www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/volkswagen-audi-porsche-bmw-und-daimler-unter-kartellverdacht-a-1159052.html](http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/volkswagen-audi-porsche-bmw-und-daimler-unter-kartellverdacht-a-1159052.html). Voor nog wat voorbeelden van grootschalige corruptie bij de Oosterburen: <https://fd.nl/ondernemen/1119361/vijf-grote-duitse-fraudeaffaires>. Tegelijkertijd ziet maar 2% van de Duitsers corruptie als een majeur probleem (volgens de Global Corruption Barometer 2015/16) en wordt Duitsland als één van de minst corrupte landen ter wereld gezien.

51 Waarmee ik niet wil zeggen dat het in Nederland beter is gesteld; wij zijn prima in staat om in Nigeria naar olie te boren en tegelijkertijd onze vinger te heffen.

Feit is wel dat in ieder land andere moraal, andere gebruiken en andere wetten gelden. Wat wij omkoping vinden is in sommige landen een gebruikelijke manier van beloning voor een inspanning.<sup>52</sup> Feit is ook dat bijvoorbeeld binnen de EU toezichthouders niet op dezelfde lijn zitten. De Nederlandse AFM is daar in veel opzichten de buitenbeen. Dat kun je goed vinden of niet, maar voor de controlerende accountant die de jaarrekening van een Nederlandse holding controleert met daarin grote buitenlandse activiteiten is dat verschil in opvatting bepaald niet makkelijk.

De accountant is bovendien niet het instrument waarmee wij de Hollandse moraal wereldwijd kunnen (of zouden moeten willen) verspreiden.

Ik heb daar geen pasklaar antwoord op hoe daar mee om te gaan, al denk ik dat ons enige terughoudendheid wel past. Mijn indruk is dat dat zich over de komende jaren nog zal moeten uitkristalliseren. Voor de accountant die in 2017 een jaarrekening moet controleren is dat evenwel te laat.

#### *Verwachtingskloof*

Ik volsta hier met de korte opmerkingen dat het niet altijd duidelijk is aan het maatschappelijk veld wat de accountant bij controle van de jaarrekening wel, maar met name ook *niet*, kan betekenen bij het ontdekken van fraude en corruptie.<sup>53</sup>

Deze dilemma's zijn intussen uiteraard geen vrijbrief om bijvoorbeeld signalen te negeren. De accountant zal een balans moeten vinden.

#### *Regelgeving voor accountants*

Ik geeft kort aan welke regelgeving voor de accountant relevant is. Voor een praktisch overzicht verwijs ik naar Majoor en Van Kollenburg.<sup>54</sup> Zie ook het recente artikel van Pheijffer in NJB die een opsomming geeft van relevante regelgeving en de hierna te bespreken Praktijkhandreiking 1137.

52 Dat is in zekere zin wel onderkend met de meergenoemde uitzondering voor 'facilitation payments'.

53 Niet in het minst door uitlatingen vanuit de beroepsgroep zelf. Vergelijk bijvoorbeeld het rapport van de commissie "In het publiek belang" over fraude: "*De accountant kan en moet als poortwachter bij de aanpak en bestrijding daarvan een rol spelen.*" (op p. 12 en 60). Het veel gehanteerde begrip 'poortwachter' begrijp ik hier al niet: de accountant staat helemaal niet aan de poort waar de corruptie doorheen loopt. Hij komt achteraf een bezoek aan de stad brengen en loopt daarbij al dan niet de reeds gepleegde corruptie tegen het lijf.

54 B. Majoor en J. van Kollenburg, *Grondslagen van Auditing & Assurance*, Noordhof 2010. Hoewel de regelgeving sindsdien wat is aangepast geeft het 6<sup>e</sup> hoofdstuk van dit boek een handzaam overzicht van de hoofdbeginselen en regelgeving.

*NV COS*

De NV COS<sup>55</sup> geven voorschriften voor de wijze waarop de controle moet worden ingericht. Die controle moet er (ik herhaal het) toe leiden dat de accountant met een redelijke mate van zekerheid kan verklaren dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft. Het gaat dus om het beoordelen van de vraag of de financiële verslaggeving aanvaardbaar is. De rode draad daarbij is dat de accountant, op basis van zijn kennis van de klant en de omgeving, een inschatting maakt van risico's dat er in de jaarrekening een materiële onjuistheid zit (NV COS 315). Eén van de risico's waar de accountant rekening mee houdt is het risico van fraude (NV COS 240). Een ander risico is dat de onderneming zich niet aan wet en regelgeving heeft gehouden (NV COS 250).<sup>56</sup> Die beide standaarden zijn een verbijzondering van NV COS 315.

Waar het gaat om corruptie geldt met name NV COS 250, al is er niet altijd een scherp onderscheid tussen NV COS 240 en 250 te maken.<sup>57</sup> Die beide standaarden richten zich intussen met name ook op het signaleren van risico's, niet om het ontdekken van de overtreding zelf. De standaarden besteden vrij veel aandacht aan hoe de risico-inschatting moet worden gemaakt, en aan wat indicatoren kunnen zijn voor overtredingen.<sup>58</sup> Als er een indicatie, een signaal is van mogelijke misstanden, geven de standaarden aan dat de accountant daar opvolging aan moet geven. Het is goed daarbij voor ogen te houden dat de standaarden vervolgens niet erg concreet zeggen wat er precies gedaan zou moeten worden (laat staan hoe).<sup>59</sup>

Wie bijvoorbeeld NV COS 250 bekijkt ziet dat er vier korte paragrafen ingaan op de werkzaamheden die een controlerend accountant zou moeten verrichten als er een vermoeden van niet naleven van wet en regelgeving is (NV COS 250.18 -21). Deze paragrafen zijn zeer algemeen geformuleerd. In essentie komt het neer op het verkrijgen van inlichtingen van het management en het des nodig raadplegen van een juridisch adviseur.<sup>60</sup>

55 Nadere Voorschriften Controlestandaarden (eenvoudig toegankelijk via de website van de NBA).

56 NV COS 250 "Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten".

57 NV COS 240 ziet met name op verslaggevingsfraude en het verhullen van onttrekkingen aan de onderneming zelf.

58 Met name overigens NV COS 240 (faude0. NV COS 250 is korter. Achter NV COS 240 hangt een Bijlage 1 met een lijst met "Voorbeelden van frauderisicofactoren".

59 Dat laat zich overigens ook niet makkelijk beschrijven, maar de standaarden zijn hier wel erg beknopt.

60 De NV COS verwijzen wel vaker naar juridisch advies als er een dilemma opdoemt. De jurist kijkt dan in de NV COS en vindt daar het antwoord niet.

De NBA heeft getracht accountants meer houvast te geven door het publiceren van NBA Praktijkhandreiking 1137 “Corruptie: werkzaamheden van de accountant”.<sup>61</sup> Deze praktijkhandreiking geeft wat andere invulling aan de wijze waarop de risicoanalyse moet worden ingestoken en – als blijkt dat er sprake is van een verhoogd risico – welke werkzaamheden de controlerend accountant dan zou kunnen uitvoeren.

Ik signaleer hier dat naar verwachting in 2018 in Nederland de NOCLAR (Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations) standaard van de IESBA zal worden ingevoerd.<sup>62</sup> Dat zal dan gebeuren in de vorm van een aparte standaard. Voor zover ik het nu zie zal dat niet veel gaan veranderen aan de hier al geldende principes, al worden die wel wat nader ingevuld.

Bij een signaal van mogelijke (fraude of) corruptie zal de onderneming mogelijk ook een extern onderzoek laten doen. Dat kan zijn omdat de accountant daar op aandringt, maar vaak ook zal het zo zijn dat de onderneming zelf het signaal oppakt en initiatief neemt (overigens is dat in beginsel ook de betere volgorde). Er is wereldwijd, en ook in Nederland, inmiddels een substantiële markt voor het doen van dergelijke onderzoeken, vaak door advocatenkantoren. Die advocaten roepen dan vaak weer de hulp in van technische experts en forensische accountants.

Komt uit de eigen werkzaamheden van de accountant of het externe onderzoek niets<sup>63</sup> dan is er geen probleem:

*“Als uit deze (aanvullende) werkzaamheden niet is gebleken dat er sprake is van overtreding van wet- en regelgeving, dan documenteert de accountant dit in zijn dossier: Zijn vermoedens zijn weerlegd en hij kan de opdracht op gebruikelijke wijze voortzetten.”<sup>64</sup>*

Ik teken daarbij aan dat dat als het zo inderdaad loopt dat mooi is, maar de praktijk is weerbarstig;

- er is of geen goede aanvullende informatie te verkrijgen;
- of de verkregen informatie is niet eenduidig;
- of er loopt een onderzoek, maar dat is nog niet afgerond.

---

61 Te vinden op [www.nba.nl](http://www.nba.nl). Een praktijkhandreiking is geen Richtlijn en heeft geen juridische status, maar wordt in het algemeen wel gezien als gezaghebbende invulling van de regelgeving.

62 De IESBA is de International Ethics Standards Board for Accountants.

63 Voor de accountant mag steunen op extern onderzoek zal hij nog wel wat werkzaamheden en afwegingen moeten maken. Zie bijvoorbeeld NV COS 500.8 en NV COS 620. Dat valt buiten de scope van dit artikel.

64 Praktijkhandreiking 1137, bovenaan p. 26.



De meldplicht onder de Wwft laat ik hier links liggen.<sup>65</sup> Ik noem wel het systeem van artikel 26 Wta/37 Bta. Dat systeem behelst kort gezegd<sup>66</sup> dat als de accountant bij de controle van de jaarrekening een “redelijk vermoeden van fraude” heeft (dus niet: “constatering”) hij de cliënt de keuze geeft de gedraging (waar mogelijk) te repareren en herhaling te voorkomen, bij gebreke waarvan de accountant een melding moet doen bij de politie.<sup>67</sup> Merk op dat bij controle “een redelijk vermoeden” natuurlijk niet volstaat, de accountant moet een redelijke mate van zekerheid verkrijgen voordat hij een controleverklaring kan afgeven: dat is vaak veel lastiger. Merk ook op dat het systeem van artikel 26 Wta er vanuit gaat dat de accountant als de onderneming zelf ingrijpt *geen* externe melding doet. Ik werp de vraag dan maar op of hij de onderneming dan wel zou kunnen dwingen de fraude in de jaarrekening te expliciteren. Dat wringt.<sup>68</sup>

Pheijffer noemt in zijn artikel in NJB nog de “Aanwijzing opsporing en vervolging buitenlandse corruptie”.<sup>69</sup> Die is wel lezenswaardig maar in mijn ogen niet rechtstreeks relevant; voor de controlerend accountant vloeien er geen verplichtingen uit voort.

#### *De controle aan de hand van de drie scenario's*

Ik loop opnieuw langs de besproken scenario's. Ik merk daarbij op voorhand nogmaals op dat waar er over dit onderwerp wordt geschreven de aanname al snel is dat de feiten boven tafel komen. In de praktijk blijkt dat daar de schoen nogal eens wringt.

---

65 Ik signaleer hier de bijdrage van A.H.P. van Hulst en A.C. van Campen ‘Vraagtekens rondom strikte meldingsplicht van accountant bij ongebruikelijke transacties, noot bij de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven van 13 september 2016 AWB 15/43 (ECLI:NL:CBB:2016:305)’, *TvJ* december 2016.

66 Dit systeem rechtvaardigt een separate bijdrage; ik houd het kort.

67 In de praktijk is dit vaak nog best ingewikkeld, omdat met name het systeem van 37 Bta lastig te handhaven is.

68 Zolang het alleen om vermoedens gaat kun je nog zeggen dat er niets openbaar te maken is, maar 26 Wta geldt ook als de fraude volstrekt helder is.

69 <http://wetten.overheid.nl/BWBR0032624/2013-01-01>. De openingszin luidt: “*In deze aanwijzing wordt nader aangegeven wat de reikwijdte is van de strafbaarheidsstellingen in relatie tot rechtsmacht in Nederland en met welke factoren rekening wordt gehouden bij het bepalen van de opportuniteit van de vervolging van op zichzelf strafbare gevallen van buitenlandse ambtelijke corruptie.*”

Mijn voorbeelden zijn heel kort. Voor een mooi en genuanceerd voorbeeld, dat aansluit bij de praktijk, zie een recente bijdrage van Kerklaan in de Accountant.<sup>70</sup> Dat voorbeeld illustreert goed hoe ingewikkeld de praktijk soms is.

*Scenario 1: bestuur koopt om voor veel geld*

Het gaat hier weer om de 10 miljoen voor de ministersploeg: zeg een infrastructuurproject in Rusland. Die zal niet aan de accountant zijn gemeld en ook niet zo in de boeken zitten. Als het een miljardenproject is, is 10 miljoen administratief vrij eenvoudig weg te werken, zeker als met lokale partners gewerkt wordt.

De accountant die de jaarrekening controleert kan dus niet de corruptie gaan onderzoeken, want hij weet niet dat die er is. Wat hij wel zal doen is zich bij het plannen van de controle de vraag stellen of er een specifiek risico is. Indicatoren hier zouden kunnen zijn de regio (Rusland), de aard van het project (infrastructuur), de omvang van het project (miljarden), het inschakelen van Russische onderaannemers (waarvan lastig te duiden is waar het geld eindigt). De accountant komt dan tot een inschatting van een verhoogd risico.

Dat betekent niet dat de accountant dan een fraudeonderzoek start (er is immers geen concrete aanwijzing van fraude) maar wel dat hij bij het plannen van zijn controlewerkzaamheden extra aandacht aan deze post zal besteden. Denk bijvoorbeeld aan:<sup>71</sup>

- inlichtingen inwinnen bij de leiding (hier lastig: die hebben het gedaan);
- cijferanalyses (zitten er raar hoge posten in de begroting)
- analyse van het offerteproces (ook van onderaannemers);
- onderzoek of er licenties of vergunningen zijn afgegeven (en door wie);
- openbare bronnen onderzoek naar onderaannemers (en eventuele connecties met de politiek).

Als uit de additionele werkzaamheden geen specifieke informatie naar voren komt zal de controlerend accountant in beginsel een goedkeurende verklaring afgeven. De corruptie heeft hij dan niet gezien, maar dat is hem niet te verwijten (nogmaals: dit is geen opsporingsonderzoek van de autoriteiten).

---

<sup>70</sup> [www.accountant.nl/opinie/2017/3/controleer-van-een-agentenbetaling](http://www.accountant.nl/opinie/2017/3/controleer-van-een-agentenbetaling). De bijdrage eindigt met een vraag: dat geeft ook aan hoezeer nog gezocht wordt naar de juiste balans. Om die vraag te beantwoorden: er zijn hier in mijn ogen geen gronden om een beperking in de verklaring aan te brengen of nader onderzoek te doen (wat praktisch gezien ook niet haalbaar lijkt). Het risico is voldoende geadresseerd. De accountant is er niet om te garanderen dat er nooit iemand wordt omgekocht en moet vooral ook niet in die rol (die hij nooit kan waarmaken) terecht komen.

<sup>71</sup> Dit zijn wat voorbeelden: ik ben geen accountant en pretendeer niet een hele controleaanpak te kunnen bedenken.

Is er wel een signaal dan zal de accountant moeten doorvragen. Het kan bijvoorbeeld zijn dat één van de onderaannemers in de geaccepteerde offerte relatief veel overhead heeft zitten, terwijl één van de bestuurders van de onderaannemer vroeger ambtenaar op het ministerie van waterbouw was.<sup>72</sup>

De accountant zal dan aanvullend inlichtingen inwinnen. Als de offerte dan voldoende kan worden toegelicht (en/of onderbouwd) dan is er een afdoende verklaring en hoeft de accountant verder niets te doen.

Als er een niet erg helder verhaal terug komt of de klant doet moeilijk dan zal de accountant aandringen, en aanvullende stukken vragen. Krijgt hij die niet dan wordt het ingewikkeld. Want:

- het staat geenszins vast dat er sprake is van corruptie;
- er is zelfs niets waaruit concreet van corruptie blijkt; en
- de accountant loopt tegen de grenzen van zijn instrumentarium aan.

Een Nederlandse accountant kan geen grootschalige inval doen op het Russische ministerie voor waterbouw (het OM zelf zou zich daar ook niet teveel illusies maken).

De kernvraag die dan rijst<sup>73</sup> is of de accountant nu een beperking<sup>74</sup> in zijn accountantsverklaring moet aanbrengen.<sup>75</sup> Dat is een lastige afweging, temeer nu – zeker bij grotere ondernemingen – al het andere dan een goedkeurende verklaring al snel wordt gezien als kritiek (terwijl het niet de bedoeling zou zijn die te uiten: van corruptie ontbreekt immers nog steeds ieder bewijs). Uiteindelijk komt dat neer op professionele oordeelsvorming door de controlerend accountant: heeft hij in zijn ogen wel of niet genoeg informatie gekregen. Als er geen concrete aanwijzingen voor corruptie zijn is terughoudendheid hier wel op zijn plaats.<sup>76</sup>

---

72 Voor zover hij daarmee al te koop loopt: van de accountant kun je niet verwachten dat hij dat weet en hij hoeft er ook niet actief naar op zoek te gaan.

73 Naast de vragen of er een Wwft melding moet worden gedaan en of er een redelijk vermoeden van fraude is als bedoeld in 26 Wta (dat eerste vermoedelijk wel, dat laatste niet).

74 Voor het verklaringstelsel: artikel 2:393 lid 6 BW. Met een verklaring met beperking geeft de accountant aan op een bepaald onderdeel onvoldoende zekerheid te kunnen verkrijgen, zonder daarmee een oordeel over de betrokken post uit te willen spreken.

75 En aast de vragen of de accountant in de controleverklaring een key audit matter moet opnemen en in het accountantsverslag moet rapporteren (ik zou denken: ja en ja).

76 Als de onderneming een toelichting geeft wordt die afweging eenvoudiger. Zie scenario 3 hieronder.

Stel nu dat wel vaststaat dat sprake is geweest van corruptie en de onderneming redresseert keurig conform artikel 37 Bta. Moet de accountant dan op grond van de RJ-richtlijnen de onderneming dwingen in de jaarrekening op te nemen dat sprake is geweest van corruptie?<sup>77</sup> Dat is ook weer een lastig dilemma; zeker zolang er geen verslaggevingsregel is die daartoe verplicht.<sup>78</sup> Op grond van artikel 37 Bta zou ik menen dat het antwoord ontkennend zou luiden (maar het zou wel beter zijn om het toe te lichten).

*Scenario 2: manager koopt om voor weinig geld*

Hier kan ik vrij kort zijn. Dit soort kleine betalingen zijn praktisch onvindbaar en je kunt de controle van de jaarrekening er ook niet op inrichten. De Nederlandse accountant zal in zijn instructies aan de Spaanse accountant die aldaar de jaarrekening van de dochteronderneming controleert iets in zijn audit instructies over frauderisico's opnemen. Als de fraude wordt ontdekt in Spanje is het bedrag zo klein dat het normaliter niet aan de (geconsolideerde) jaarrekening raakt.<sup>79</sup>

*Scenario 3: er loopt een onderzoek*

Terug naar de bouwer van turbines waarvan de Duitse dochteronderneming een Griekse agent inschakelt voor een project in Argentinië. Deze agent ontvangt in het boekjaar een betaling van 5 miljoen Euro omdat er een groot contract is gesloten en hij contractueel recht heeft op 3% van alle verkopen. Argentinië geldt als risicoland.

Nu lijkt 5 miljoen voor één contract veel, maar als de agent tien jaar bezig is geweest om met man en macht het contract binnen te slepen, en bovendien die investering moest doen zonder zekerheid van enige beloning (mislukt het dan krijgt hij niets) dan kan het ook goed zijn dat het juist relatief weinig is. In dit concrete geval is er evenwel twijfel aan de inspanning die er is geleverd. De onderneming vraagt zich af (of de accountant zegt dat de onderneming zich dat af moet vragen) of er wellicht door de agent een betaling is gedaan aan een Argentijnse ambtenaar. Enige concrete aanwijzing daarvoor ontbreekt. De onderneming huurt een Amerikaans advocatenkantoor in om onderzoek te doen.

77 Echt dwingen kan natuurlijk niet: de jaarrekening is die van de onderneming en de accountant heeft geen enkele zeggenschap over de inhoud daarvan. De accountant kan wel dreigen de opdracht terug te geven of met een niet goedkeurende verklaring te komen. Veel ondernemingen willen het daar niet op aan laten komen (een beursfonds kan het zich lastig veroorloven, een middelgroot familiebedrijf dat net controleplichtig is misschien weer wel).

78 Zelf als er een claim zou liggen en er een voorziening getroffen zou moeten worden zou er niet noodzakelijkerwijs duidelijk hoeven te zijn wat de oorsprong daarvan was.

79 Merk op dat een en ander ook wel mede afhangt van de reactie van het management. Als die het niet serieus nemen kan dat indicatie zijn voor bredere problemen; mogelijk moet de accountant dan opschalen.

Op het moment dat de accountant de controle aan het uitvoeren is loopt dat onderzoek nog.<sup>80</sup> De onderneming verleent volledige medewerking. Er is op het moment van afronden van de controle nog geen bewijs van corruptie aangetroffen.

Er is geen verslaggevingsvoorschrift dat de onderneming noopt in de jaarrekening te vermelden dat zij onderzoek doet naar nog niet bekende feiten. Dat kan – als het tenminste voldoende materieel is – wel betekenen dat de controlerend accountant dan met een dusdanige onzekerheid zit dat hij een verklaring met beperking moet afgeven.

Dat hoeft niet als de onderneming in de toelichting aangeeft dat er een onderzoek loopt (en waarnaar). Als de accountant kan vaststellen dat het onderzoek loopt, dat het serieus wordt aangepakt en dat daar inderdaad op dat moment nog niet uit is voortgekomen dat er sprake is van corruptie (althans van betrokkenheid van de onderneming bij corruptie) dan kan hij een goedkeurende verklaring afgeven.<sup>81</sup>

Een praktisch probleem dat ik daarbij even aanstip is dat de advocaat zich op ‘legal privilege’ (in Nederland verschoningsrecht) zal beroepen,<sup>82</sup> dat wil zeggen dat de accountant geen inzage krijgt in door de advocaat vervaardigde stukken (omdat anders het privilege vervalt). De Amerikaanse Bar Association heeft richtlijnen ontwikkeld hoe daar mee om te gaan. Als de accountant die volgt kan het ‘privilege’ in stand blijven terwijl de accountant toch voldoen de controle-informatie verwerft. In Nederland ontbreekt een richtlijn die zich zo specifiek op dit soort onderzoeken recht. Het Nederlands verschoningsrecht werkt niet hetzelfde. De Nederlandse Orde van Advocaten heeft echter wel richtlijnen voor zogenaamde ‘lawyers letters’<sup>83</sup> en het Amerikaanse systeem kan ook in Nederland aanknopingspunten bieden.<sup>84</sup>

---

80 Dergelijke onderzoeken kunnen zeer extensief zijn en ook lang lopen. Op zich is dat niet raar.

81 Zie over het snijvlak tussen een beperking in de accountantscontrole of een onzekerheid in de verslaggeving ook: A.N. Dieleman ‘Beperking in de controle of onzekerheid in de jaarrekening?’, *Accountancy van morgen* 6 december 2015 (te vinden op [www.accountancyvanmorgen.nl](http://www.accountancyvanmorgen.nl)).

82 Het verschoningsrecht verschilt nogal per land. In Amerika kan de klant het ‘waiven’ in Nederland ligt dat al ingewikkelder (het is uiteindelijk aan de advocaat).

83 “Richtlijnen en model inzake het afgeven van verklaringen door advocaten en notarissen ten behoeve van accountants (lawyers letter)” (te vinden op de website van de NOvA). Een Nederlandse advocaat moet weigeren inlichtingen aan een accountant te verschaffen als hij meent dat dat de vrije en tijdige gedachteswisseling met de cliënt kan belemmeren, zelfs als de cliënt hem wel vraagt die inlichtingen te geven.

84 Met het toenemen van dit soort onderzoeken lijkt hier voor de Nederlandse Orde van Advocaten (en wellicht de NBA) een aandachtspunt. Een vergelijkbaar probleem doet zich voor in het mededingingsrecht waar de ACM vertrouwelijkheid oplegt.

Ik merk nog op dat ook dit soort onderzoeken uiteindelijk hun beperking kennen in de medewerking die in het betrokken buitenland door de agent (en eventuele andere betrokkenen) wordt verleend. Soms is er een contractueel ‘*right to audit*’ maar het belang daarvan moet je niet overschatten. De afdwingbaarheid is beperkt en de agent zal ook geen grootboekkaart ‘omkoping’ in zijn administratie hebben zitten. Kerklaan verwoordt het goed:<sup>85</sup>

*“Wat is voorts de waarde van een auditrecht, als er bewust gekozen is om een partij om te kopen? Zullen de transacties dan transparant in de vennootschap van de lokale partner verantwoord zijn? Moet een accountant voorts ‘een oordeel’ hebben over de hoogte van de vergoeding aan de lokale partner; of moet hij de hoogte alleen beziën vanuit het inschatten van het corruptierisico? En wat als de onderneming geen lokale partner kiest, maar verkoopmanagers aanstelt die een variabele beloning ontvangen op basis van verkoopresultaten. Moeten we dan ook een auditrecht in de arbeidsovereenkomst opnemen?”*

Zoals ik aan het begin van deze bijdrage al opmerkte: een kernprobleem bij corruptie is dat de feiten zo lastig kenbaar zijn.

#### *Brief AFM 8 maart 2016*

De AFM als toezichthouder van de sector heeft op 8 maart 2016 een brief aan accountantsorganisaties in Nederland gericht inzake het risico dat accountants in aanraking komen met corruptiepraktijken.<sup>86</sup> Ik adresseer die brief kort. De AFM verwijst in die brief naar artikel 21 Wta waar het gaat om het onderkennen van risico’s dat controleklanten betrokken zijn bij fraude en corruptie. Artikel 21 Wta ziet evenwel op de inrichting van de eigen accountantsorganisatie,<sup>87</sup> niet op de wijze waarop controles bij controleklanten moeten worden uitgevoerd.<sup>88</sup> Voor het overige bevat deze brief slechts algemeenheden. Enig concreet houvast wordt niet geboden, eerder wordt verwarring geschapen. Het is goed als de toezichthouder het debat verder wil helpen, maar met deze brief levert de AFM geen zinvolle bijdrage aan de discussie.

<sup>85</sup> In zijn hierboven aangehaalde bijdrage “controleleer van agentenbetalingen”.

<sup>86</sup> Brief 8 maart 2016 met kenmerk LaAi-16033292. De brief staat op de website van de AFM (zoekterm: corruptie).

<sup>87</sup> Artikel 21 lid 1 Wta luidt: “Een accountantsorganisatie richt de bedrijfsvoering zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt.” Ook uit de rest van het artikel blijkt duidelijk dat het hier niet gaat over de uitoefening van het bedrijf van controleklanten (iets waar de accountant overigens natuurlijk ook geen zeggenschap over heeft) maar over het dusdanig inrichten van de accountantsorganisatie dat bijvoorbeeld fraude en corruptie daar geen vat op krijgen.

<sup>88</sup> De brief lijkt steeds de eigen bedrijfsvoering en die van cliënten te vermengen.

---

## **5 Conclusie**

Corruptie stelt zowel de onderneming als de accountant voor lastige dilemma's. De onderneming weet soms niet of er sprake is van corruptie, en als de onderneming al weet hoe het zit is het nog niet eenvoudig te duiden of, en hoe, dat in de jaarrekening moet worden verwerkt. De controlerend accountant wordt met dat dilemma geconfronteerd en zit daarnaast met de vraag of, en hoe, hij aan voldoende betrouwbare informatie komt. Makkelijke antwoorden zijn er niet, de behoefte aan een realistisch debat bestaat (denk ik) wel.

