

Rapporteren over fraude en anti-corruptie door Nederlandse beursvennootschappen in aanloop naar de CSRD

Steven Hijink, Monique van der Linden, Micha Soentpiet

Received 13 October 2023

Accepted 1 November 2023

Published 14 December 2023

Samenvatting

Dit artikel bevat de uitkomsten van het onderzoek naar informatieverschaffing over (fraude en) het tegengaan van corruptie in de jaarverslaggeving over 2022, van 37 statutair in Nederland gevestigde beursvennootschappen. Deze vennootschappen zullen binnen afzienbare tijd op grond van de CSRD en de daarop gebaseerde ESRS G1 verplicht specifiek voorgeschreven informatie over deze onderwerpen in het bestuursverslag moeten opnemen. De onderzochte beursvennootschappen sorteren in hun verslaggeving over 2022 al in enige mate voor op de CSRD en passen op dit moment vrijwillig (onder meer) de GRI-standaarden toe bij het rapporteren over duurzaamheid. Tegelijkertijd ligt het aantal vennootschappen dat expliciet rapporteert over GRI 205 (de GRI-standaard met specifieke publicatieverplichtingen over het tegengaan van corruptie en omkoping) een stuk lager. Op dit punt hebben beursvennootschappen dus nog werk te verzetten in aanloop naar de inwerkingtreding van de CSRD.

Relevantie voor de praktijk

Het tegengaan van fraude en corruptie staat volop in de maatschappelijke aandacht. De CSRD verplicht ondernemingen om over dit onderwerp meer informatie te verschaffen. In deze bijdrage wordt de vraag opgeworpen of de CSRD op dit punt voldoende bijdraagt aan vergroting van de vergelijkbaarheid van duurzaamheidsverslaggeving op het gebied van transparantie over het tegengaan van corruptie en omkoping.

Trefwoorden

Bestuursverslag, fraude, corruptie, CSRD, ESRS

1. Inleiding

Op 5 januari 2023 trad de Europese Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in werking.¹ De CSRD bevat verplichtingen voor een grote groep ondernemingen om in hun bestuursverslag duurzaamheidsinformatie op te nemen over *Environmental*, *Social* en *Governance* (ESG)-thema's. De CSRD wijzigt hiertoe (onder meer) de Europese Jaarrekeningrichtlijn² en vervangt de huidige Europese regelgeving inzake niet-financiële verslaggeving, zoals neergelegd in de Non-Financial Reporting Directive (NFRD).³

Op basis van de CSRD dient de Europese Commissie de zogenoemde European Sustainability Reporting Standards (ESRS) uit te vaardigen. De eerste set ESRS is door de Europese Commissie vastgesteld op 31 juli 2023 (Europese Commissie 2023).⁴ Deze standaarden dienen nog in werking te treden, maar dat zal naar verwachting uiterlijk eind 2023 het geval zijn. Op basis van de CSRD dient de eerste groep ondernemingen – grote zogenoemde organisaties van openbaar belang (OOB's) – in 2025 voor het eerst, met inachtneming van de ESRS'en, duurzaamheidsverslagen

over boekjaar 2024 te publiceren. Voor andere ondernemingen komen de verplichtingen in de daaropvolgende jaren te gelden. Lidstaten hebben tot 6 juli 2024 om de CSRD in nationale wetgeving om te zetten.

De ESRS bestaan uit twaalf verslaggevingsstandaarden. De eerste twee ‘cross-cutting’ standaarden bevatten algemene rapportageverplichtingen en regels over hoe de overige tien ‘topical’ (of: thematische) standaarden moeten worden toegepast. De tien thematische standaarden zijn onderverdeeld aan de hand van de term ESG: er zijn vijf E(*nvironmental*)-standaarden, vier S(*ocial*)-standaarden en er is één G(*overnance*)-standaard, getooid met de titel ‘Business Conduct’ (hierna: ESRS G1). Over de totstandkoming van de CSRD is de nodige literatuur verschenen (De Groot et al. 2022; Van Dijk and Hijink 2022, 2023 en Ter Hoeven 2023). Minder aandacht is er tot op heden geweest voor de specifieke informatie-vereisten die zijn opgenomen in ESRS G1.

In deze bijdrage staat deze standaard ESRS G1 centraal, met een nadruk op de in deze standaard voorgeschreven informatieverstrekking over het tegengaan van corruptie en omkoping en de incidenten die daaromtrent hebben gespeeld. Het onderwerp ‘fraude en corruptie’ staat echter ook buiten de CSRD volop in de belangstelling. De afgelopen jaren hebben de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en de Autoriteit Financiële Markten (AFM) in diverse publicaties op het belang van dit onderwerp gewezen, inclusief het belang van de rol die accountants bij deze onderwerpen dienen te vervullen (AFM 2021; NBA 2021a, 2021b en NBA 2022a, 2022b, 2022c). Er is eerdere literatuur verschenen over informatievervalsing door ondernemingen over fraude en naleving van wet- en regelgeving (Brouwer et al. 2019). Voor ondernemingen – en hun accountants – is aandacht voor corruptie en omkoping derhalve niet nieuw. Ondernemingen die onder het toepassingsbereik vallen van het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie⁵ – de Nederlandse implementatie van de NFRD, toepasselijk op OOB’s met meer dan 500 werknemers – dienen in hun (van het bestuursverslag deel uitmakende) niet-financiële verklaring in het algemeen reeds informatie op te nemen over bestrijding van corruptie en omkoping (art. 3, lid 1, onderdeel iii, Besluit bekendmaking niet-financiële informatie).

Nieuw is dat binnen afzienbare tijd, op grond van de CSRD, door ondernemingen verplicht specifiek voorgeschreven informatie over deze onderwerpen in het bestuursverslag moet worden opgenomen. Om een beeld te krijgen van de wijze waarop ondernemingen hiermee omgaan voorafgaand aan de inwerkingtreding van de CSRD, wordt in dit artikel verslag gedaan van onderzoek naar informatievervalsing over deze onderwerpen door 37 statutair in Nederland gevestigde beursvennootschappen⁶ in hun jaarverslaggeving over 2022.

Wij zetten hierna in paragraaf 2 het theoretisch kader uiteen, waarbij aandacht wordt geschonken aan de CSRD en ESRS en aan de visie van de AFM en NBA. In paragraaf 3 worden de onderzoeksopzet- en -populatie

besproken. Paragraaf 4 bevat de resultaten van ons onderzoek en enkele *good practices*. Wij sluiten in paragraaf 5 af met enkele concluderende opmerkingen.

2. Theoretisch kader

2.1. Achtergrond CSRD en architectuur ESRS

Zoals hiervoor is opgemerkt, is de CSRD in werking getreden in januari 2023 en is de eerste set ESRS’en door de Europese Commissie vastgesteld op 31 juli 2023. Halverwege augustus 2023 is de goedkeuringsperiode van het Europese Parlement en de Europese Raad gestart, welke periode in beginsel twee maanden bedraagt (met de mogelijkheid van verlenging met nog eens twee maanden). Inwerkingtreding van de ESRS’en zal plaatsvinden na publicatie in het Europese Publicatieblad. De verwachting is dat dit nog in 2023 zal plaatsvinden.

De 12 ESRS’en bevatten uiteenlopende *disclosure requirements* die zijn opgebouwd aan de hand van verschillende data points. Tevens bevatten de standaarden *application requirements*. Bovendien heeft de Europese Commissie aan de European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) – de instantie die de concepten van de ESRS’en heeft ontwikkeld – gevraagd om over de toepassing van de ESRS verdere *guidance* te publiceren. Tevens heeft de Europese Commissie aangekondigd bezig te zijn met de oprichting van een *interpretation mechanism* dat de bevoegdheid zal krijgen om formele interpretaties uit te vaardigen van de ESRS’en en dat ondernemingen moet helpen bij de toepassing van de duurzaamheidsstandaarden (Van Dijk et al. 2023).

Voor de inhoud van de ESRS’en is aangesloten bij de standaarden zoals opgesteld door de in 2021 door de IFRS Foundation opgerichte International Sustainability Standards Board (ISSB) en de uitgevaardigde standaarden door het Global Reporting Initiative (GRI, hierna: GRI-standaarden), aldus de Europese Commissie (Europese Commissie 2023). De structuur van de ESRS’en kan als volgt worden weergegeven:

Tabel 1. Overzicht ESRS (juli 2023).

<i>Cross-cutting standards</i>	
ESRS 1	General requirements
ESRS 2	General disclosures
<i>Topical standards – Environment</i>	
ESRS E1	Climate change
ESRS E2	Pollution
ESRS E3	Water and marine resources
ESRS E4	Biodiversity and ecosystems
ESRS E5	Resource use and circular economy
<i>Topical standards – Social</i>	
ESRS S1	Own workforce
ESRS S2	Workers in the value chain
ESRS S3	Affected communities
ESRS S4	Consumers and end-users
<i>Topical standards – Governance</i>	
ESRS G1	Business conduct

Tabel 2. Bepalingen ESRS G1-3 en ESRS G1-4.**Disclosure Requirement G1-3 – Prevention and detection of corruption and bribery**

16. The undertaking shall provide information about its system to prevent and detect, investigate, and respond to allegations or incidents relating to corruption and bribery including the related training.
17. The objective of this Disclosure Requirement is to provide transparency on the key procedures of the undertaking to prevent, detect, and address allegations about corruption and bribery. This includes the training provided to own workers and/or information provided internally or to suppliers.
18. The disclosure required under paragraph 16 shall include the following information:
 - (a) a description of the procedures in place to prevent, detect, and address allegations or incidents of corruption and bribery;
 - (b) whether the investigators or investigating committee are separate from the chain of management involved in the matter; and
 - (c) the process, if any, to report outcomes to the administrative, management and supervisory bodies.
19. Where the undertaking has no such procedures in place, it shall disclose this fact and, where applicable, its plans to adopt them.
20. The disclosures required by paragraph 16 shall include information about how the undertaking communicates its policies to those for whom they are relevant to ensure that the policy is accessible and that they understand its implications.
21. The disclosure required by paragraph 16 shall include information about the following with respect to training:
 - (a) the nature, scope and depth of anti-corruption and anti-bribery training programmes offered or required by the undertaking;
 - (b) the percentage of functions-at-risk covered by training programmes; and
 - (c) the extent to which training is given to members of the administrative, management and supervisory bodies.

Disclosure Requirement G1-4 – Incidents of corruption or bribery

22. The undertaking shall provide information on incidents of corruption or bribery during the reporting period.
23. The objective of this Disclosure Requirement is to provide transparency on the incidents relating to corruption or bribery during the reporting period and the related outcomes.
24. The undertaking shall disclose:
 - (a) the number of convictions and the amount of fines for violation of anti-corruption and anti-bribery laws; and
 - (b) any actions taken to address breaches in procedures and standards of anti-corruption and anti-bribery.
25. The undertaking may disclose:
 - (a) the total number and nature of confirmed incidents of corruption or bribery;
 - (b) the number of confirmed incidents in which own workers were dismissed or disciplined for corruption or bribery-related incidents;
 - (c) the number of confirmed incidents relating to contracts with business partners that were terminated or not renewed due to violations related to corruption or bribery; and
 - (d) details of public legal cases regarding corruption or bribery brought against the undertaking and its own workers during the reporting period and the outcomes of such cases. This includes cases that were initiated in previous years where the outcome was only established in the current reporting period.
26. The disclosures required shall include incidents involving actors in its value chain only where the undertaking or its employees are directly involved.

2.2. Relevante disclosure requirements in ESRS G1

ESRS G1 bevat specifieke *disclosure requirements* die samenhangen met ‘business conduct’. Elementen die daartoe behoren zijn ‘business ethics and corporate culture, including anti-corruption and anti-bribery’, maar ook de bescherming van klokkenluiders, de relatie met toeleveranciers en activiteiten samenhangend met politieke beïnvloeding en lobby-werkzaamheden vallen onder de reikwijdte van ESRS G1.

Toegespitst op het voorkomen en ontdekken van corruptie en omkoping bevat ESRS G1 in de alinea’s 16 tot en met 26 een aantal specifieke rapportageverplichtingen en toelichtingen daarop. De bepalingen zijn opgenomen in G1-3 (“Prevention and detection of corruption and bribery”) en G1-4 (“Incidents of corruption or bribery”) en zijn weergegeven in Tabel 2.

2.3. In dit kader specifiek van belang zijnde GRI-standaarden

Zoals hiervoor al werd opgemerkt, sluiten de rapportageverplichtingen in ESRS G1 nauw aan op de reeds bestaande GRI-standaarden. GRI kent een specifieke standaard – GRI 205: Anti-corruption 2016 (GRI 205) – gericht op het verstrekken van informatie over het tegengaan van

corruptie. De voor het verrichte onderzoek meest relevante bepalingen zijn opgenomen in GRI 205-2 en 205-3 en zijn weergegeven in Tabel 3.

2.4. (Toenemende) aandacht voor fraude en corruptie: visie AFM en NBA

De aandacht voor fraude en corruptie is niet nieuw, zoals wij eerder opmerkten. Zo zijn deze onderwerpen voor de AFM, als toezichthouder op de accountants(organisaties), en de NBA al jaren een speerpunt. Zonder volledigheid na te streven, zal hierna worden stilgestaan bij de ontwikkelingen op het gebied van en de aandacht voor fraude en corruptie van de zijde van de AFM en de NBA en in het bijzonder waar het gaat om de rapportage over deze onderwerpen. De visie van de toezichthouder en de beroepsorganisatie zijn in dezen immers belangwekkend. Hoewel hier veel van te vinden is, zal in dit artikel volstaan worden met een feitelijke beschrijving van deze ontwikkelingen.

2.4.1. De visie van de AFM

De AFM vindt al lang dat accountants een sleutelrol hebben bij het detecteren en opvolgen van signalen van corruptie bij controlecliënten. De accountant heeft volgens de AFM als geen ander een rol als vertrouwensman van

Tabel 3. Bepalingen GRI-standaard 205-2 en 205-3.**Disclosure 205-2. Communication and training about anti-corruption policies and procedures**

The reporting organization shall report the following information:

- a. Total number and percentage of governance body members that the organization's anti-corruption policies and procedures have been communicated to, broken down by region.
- b. Total number and percentage of employees that the organization's anti-corruption policies and procedures have been communicated to, broken down by employee category and region.
- c. Total number and percentage of business partners that the organization's anti-corruption policies and procedures have been communicated to, broken down by type of business partner and region. Describe if the organization's anti-corruption policies and procedures have been communicated to any other persons or organizations.
- d. Total number and percentage of governance body members that have received training on anti-corruption, broken down by region.
- e. Total number and percentage of employees that have received training on anti-corruption, broken down by employee category and region.

Disclosure 205-3. Confirmed incidents of corruption and actions taken

The reporting organization shall report the following information:

- a. Total number and nature of confirmed incidents of corruption.
- b. Total number of confirmed incidents in which employees were dismissed or disciplined for corruption.
- c. Total number of confirmed incidents when contracts with business partners were terminated or not renewed due to violations related to corruption.
- d. Public legal cases regarding corruption brought against the organization or its employees during the reporting period and the outcomes of such cases.

het maatschappelijk verkeer, om waar mogelijk en kenbaar corruptie een halt toe te roepen (AFM 2015). Ook heeft de AFM er geen onduidelijkheid over laten bestaan dat dit niet vrijblijvend is. De AFM benadrukte eerder in een rechtstreekse brief aan de accountantsorganisaties dat bij een onjuiste opvolging van signalen van fraude en corruptie, het risico bestaat dat accountantsorganisaties betrokken raken bij corruptie van hun controlecliënten op een manier die afbreuk doet aan het vertrouwen in de organisatie en de sector als geheel. De AFM voegt daar het volgende aan toe: *“In bijzondere gevallen kan dit zelfs leiden tot strafrechtelijke gevolgen voor een accountant-organisatie en/of haar medewerkers”* (AFM 2016).

Na een verkennend themaonderzoek naar de beheersing en monitoring van corruptierisico's door accountantsorganisaties riep de AFM accountantsorganisaties opnieuw op om *“te onderzoeken of verbeterlagen binnen de eigen organisatie nodig zijn”* (AFM 2021). Hoewel de AFM onderkent dat de primaire verantwoordelijkheid om corruptie te voorkomen bij de controlecliënt ligt, wordt nogmaals benadrukt dat ook de accountantsorganisatie hier een verplichting heeft in het licht van de vereiste beheerste en integere bedrijfsvoering. Het risico van betrokkenheid bij corruptie is en blijft *“onverminderd actueel en relevant”* voor alle accountantsorganisaties (AFM 2021, p. 2).

2.4.2. De visie van de NBA

Ook de NBA, met name de Werkgroep Fraude, is buitengewoon actief als het gaat om het onderwerp fraude en corruptie. Illustratief hiervoor zijn het Fraudeprotocol en de Nadere Voorschriften Non Compliance with Laws and Regulations (NV NOCLAR) waaruit kortgezegd volgt wat van controlerend accountants wordt verwacht als het gaat om respectievelijk fraude dan wel het niet naleven van wet- en regelgeving (waaronder corruptie). Daarnaast is er bijvoorbeeld ook over meerdere jaren onderzoek gedaan naar de mate waarin aandacht wordt besteed

aan de onderwerpen (risico's op) fraude en overtreding van wet- en regelgeving in controleverklaringen en later ook in jaarverslagen (NBA Werkgroep Fraude 2019; NBA Werkgroep Fraude 2020, NBA Werkgroep Fraude 2021). Na analyse van de uitgebreide controleverklaringen van vijftig AMX- en AEX-fondsen in 2018 wordt de oproep gedaan om in de controleverklaring in een aparte paragraaf en voldoende specifiek aandacht te besteden aan (risico's op) fraude en (risico's op) het overtreden van wet- en regelgeving. In 2019 blijkt de rapportering in de controleverklaring in dit kader te zijn verdubbeld en rapporteren 44 van de 50 fondsen over fraude(risico's) en 41 van de 50 over (risico's inzake) het overtreden van wet- en regelgeving. Hoewel de NBA een meer klant-specifieke rapportage wenselijk acht, was in 2020 in alle controleverklaringen van de in Nederland gevestigde fondsen een paragraaf opgenomen over fraude en/of overtreding van wet- en regelgeving. De bestuursverslagen bevatten ook vaker informatie over deze onderwerpen, maar naar volle tevredenheid van de NBA is dit nog niet.

Aangezien de NBA een toenemende behoefte aan transparantie aanneemt, zijn accountants na een pilot verplicht om in hun controleverklaring te rapporteren over fraude (en continuïteit). Vanaf boekjaar 2021 geldt deze verplichting bij OOB's en per boekjaar 2022 ook voor overige organisaties (NBA 2021a).⁷ In een aparte fraudeparagraaf dient gerapporteerd te worden over:

- (i) de frauderisicofactoren die voor de accountant van belang zijn en de geïdentificeerde frauderisico's;
- (ii) de controlewerkzaamheden die de accountant heeft uitgevoerd om deze risico's te mitigeren; en
- (iii) optioneel, eventuele specifieke bevindingen indien daar aanleiding toe is.

De NBA richt zich echter ook expliciet tot de controlecliënten (NBA 2021b). Daarbij spreekt de NBA de verwachting uit dat frauderisico's door de controlecliënt in

kaart worden gebracht en dat adequate maatregelen worden genomen om deze te beheersen. Daar blijft het niet bij. “Wanneer u vervolgens informatie geeft over de wijze van beheersing (...) en indien van toepassing over vermoedens van fraude, onderzoek dat is verricht en maatregelen om herhaling te voorkomen – voor zover deze openbaar is – draagt dit bij aan het vertrouwen van stakeholders in uw organisatie” (NBA 2021b, p. 4). Begin 2022 heeft de Werkgroep Fraude van de NBA in dit kader nog verder houvast willen bieden voor bestuurders en toezichthouders van controlecliënten door aanbevelingen uit te brengen ten aanzien van de frauderisicobeheersing (NBA 2022a) en het zogenoemde “*frauderesponsplan*” (NBA Werkgroep Fraude 2022a). Een van de aanbevelingen is om in het bestuursverslag aandacht te besteden aan “*de aard, de omvang en het aantal fraude incidenten en de frauderespons hierop*” (NBA 2022a, p. 18).

In juni 2022 is van de zijde van de NBA een verkennend rapport verschenen met daarin de resultaten van een oorzakenanalyse naar het waarom van het missen van fraudes (NBA Werkgroep Fraude 2022b). Hoewel wordt opgemerkt dat het onmogelijk is om alle fraudes, waaronder corruptie, (tijdig) te ontdekken en dat het grootste deel van de fraudes niet-materieel is voor de jaarrekening als geheel, toont de NBA zich kritisch in de (formulering van de) geïdentificeerde oorzaken. Over de verwachtingen aan het adres van de accountant(sorganisatie) is de NBA ook duidelijk: “*Het maatschappelijk verkeer verwacht dat de accountant fraude zowel detecteert als rapporteert*” (NBA Werkgroep Fraude 2022b, p. 18). Hoewel het onderwerp fraude vanzelfsprekend aandacht verdient, achten wij het wel van belang dat belangrijke nuances daarbij niet verloren gaan. De Standaarden bevatten het regelgevend kader voor de accountant(sorganisatie) in dezen en daaruit volgt een meer genuanceerd beeld, namelijk dat een accountant verantwoordelijk is “voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of fouten.”⁸ Dat moet niet uit het oog verloren worden.

In het kader van de gewenste fraudebestrijding heeft de NBA in vervolg op de hiervoor genoemde verkennende rapportage een publieke managementletter gepubliceerd, met als titel “*Scherp op fraude*”. Hierin worden vele aanbevelingen gedaan, zowel aan bestuurders en toezichthouders als aan accountants (NBA 2022b). Daarbij wordt ook gerefereerd aan de door de NBA geïntroduceerde rapportageverplichting over fraude in de controleverklaring. Voorts wordt aan bestuurders de aanbeveling gedaan om op een duidelijke plek in het jaarverslag te rapporteren over de eigen frauderisicoanalyse, evenals over het aantal en de aard van de fraudemeldingen en over de opvolging daarvan (NBA 2022b, op p. 12 en 15). Interessant is dat de AFM heeft gereageerd op deze publieke managementletter van de NBA. De AFM onderkent dat de NBA terecht aandacht vraagt voor de rol van anderen in de verslaggevingsketen, maar onderstreept dat de AFM de nadruk legt op de invulling van de poortwachtersrol

door accountants en daar extra aandacht aan besteedt in haar toezicht: partijen mogen zich niet achter anderen verschuilen (NBA 2022b, p. 25–26; AFM 2022, p. 4).

Eind 2022 heeft de NBA een brief gestuurd aan de minister van Financiën met daarin suggesties voor toekomstige wetgeving, waarin de NBA onder andere signaleerde dat er in de wet weinig is geregeld over de verslaggeving door ondernemingen zelf over (het risico op) fraude en corruptie (NBA 2022c, p. 3). Waar organisaties van openbaar belang op grond van het Besluit niet-financiële informatie⁹ in het bestuursverslag in principe mededeling moeten doen over de bestrijding van corruptie en omkoping, is het normenkader voor andere controlecliënten dat zij aandacht dienen te besteden aan de voornaamste risico's en onzekerheden.¹⁰ Fraude en corruptie worden echter veelal niet als zodanig beschouwd door ondernemingen en daarmee vallen deze onderwerpen buiten de rapportageverplichtingen. De NBA dringt nu aan op herbezinning op deze aloude praktijk, omdat deze zich slecht lijkt te verhouden tot de door haar geïnitieerde verplichting voor accountants om te allen tijde te rapporteren over fraude (en continuïteit) in de controleverklaring. Vermeldenswaardig is daarbij overigens wel dat, waar de NBA doorgaans de internationale standaarden volgt, deze rapportageverplichting geheel op eigen initiatief van de NBA is doorgevoerd onder verwijzing naar de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer. Nu er echter voor de gecontroleerde entiteit in de regel (nog) geen rapportageplicht geldt voor (vermoede) fraude, leidde dit tot dilemma's met het oog op de voor accountants(organisaties) vereiste vertrouwelijkheid/geheimhouding. Hier nader over uitwijden zou de reikwijdte van dit artikel te buiten gaan, maar vaststaat dat dit buitengewoon complexe situaties betreft, waar niet lichtvaardig over mag worden gedacht. Feit is echter dat de NBA heeft voorgesteld om controlecliënten bij wet te verplichten om in het bestuursverslag in (nog veel) ver(der)gaande mate te gaan rapporteren over het frauderisicobeleid, daadwerkelijk opgetreden fraude en corruptie en de geïmplementeerde risicobeheersingsmaatregelen (NBA 2022c, p. 4). Waarom dit noodzakelijk is? Zodat de accountant ook in alle gevallen transparant kan communiceren. Wat ons betreft, vergt dit ten minste nog verdere zorgvuldige overdenking.

2.4.3. Meest recente ontwikkelingen

Zoals gezegd, staat het thema ‘fraude’ de komende jaren ook stevig op de agenda bij de AFM. In dat kader zijn in juni 2023 de resultaten van het eerste onderzoek in een reeks van onderzoeken gepubliceerd. De titel “*Scherper op frauderisico's!*” (AFM 2023a) is in dat verband alleszeggend.

Meest recent, in augustus 2023, heeft de NBA de aangescherpte “*Handreiking 1137 Corruptie, werkzaamheden van de accountant*” ter consultatie voorgelegd (NBA 2023). Niet alleen de vorm is nieuw, maar ook inhoudelijk zijn de nodige wijzigingen doorgevoerd. Samengevat: in deze handreiking is te vinden waar de accountant

op moet letten en wanneer er wat gedaan moet worden. De handreiking ziet niet op alle vormen van corruptie, maar concentreert zich op omkoping en faciliterende betalingen (“facilitating payments”). De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude worden als uitgangspunt genomen, aangezien er bij deze twee verschijningsvormen van corruptie in veel gevallen ook sprake zal zijn van valsheid in geschrifte, aldus de NBA. Hiermee is echter ook de discussie over de verhouding en met name ook het verschil dat er al dan niet is tussen de opvolging van enerzijds fraude en anderzijds corruptie weer actueel (Pheijffer 2023; Schimmel 2023). Fraude en corruptie zijn beide verzameltermen en dat compliceert de discussie. De verhouding tussen beide verzameltermen zal in de toekomst verder uitkristalliseren.

Ten slotte brengen wij graag een ontwikkeling onder de aandacht die verband houdt met duurzaamheidsrapportering. De AFM heeft namelijk in haar reactie op het Wetsvoorstel implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering recent (nogmaals) te kennen gegeven dat het haar wens is dat een bestuursrechtelijke basis – in plaats van een civielrechtelijke – wordt gecreëerd voor het toezicht op duurzaamheidsrapportering. De AFM wil graag effectief en efficiënt toezicht kunnen houden op de naleving van de aankomende vereisten uit de CSRD en de ERSR. Daarvoor worden bestuursrechtelijke toezichtbevoegdheden onmisbaar geacht (AFM 2023b).

Duidelijk is dat de AFM en de NBA in een steeds verder toenemende mate aandacht hebben voor fraude en corruptie en in dat kader bepalend zijn voor de werkzaamheden die de accountant – in hun ogen – dient uit te voeren en waarover deze dient te rapporteren. Grenzeloos kan dit natuurlijk niet zijn, onder andere ook omdat wet- en regelgeving op andere rechtsgebieden – waaronder rechtsbeginselen in het strafrecht en het privacyrecht – tot wettelijke beperkingen (kunnen) leiden.

3. Afbakening populatie en beschrijving onderzoekopzet

3.1. Onderzoekspopulatie en onderzoeksvragen

Het onderzoek richt zich op statutair in Nederland gevestigde vennootschappen die onder het toepassingsbereik van de CSRD vallen. Gekozen is om deze populatie toe te spitsen op beursvennootschappen. Om die reden zijn Nederlandse vennootschappen in het onderzoek betrokken waarvan (certificaten van) aandelen zijn genoteerd op (i) een gereguleerde markt in Nederland dan wel elders in de EU/EER, of (ii) op een vergelijkbaar systeem buiten de EU/EER. Alleen vennootschappen waarvan op 1 juni 2023 de jaarverslaggeving over 2022 is of had moeten zijn gepubliceerd, zijn bij dit onderzoek betrokken. De totale populatie bestaat uit 151 vennootschappen, waarvan 37 vennootschappen zijn onderzocht. Selectie heeft plaatsgevonden door binnen de totale populatie van deze Nederlandse beursvennootschappen een verhoudingsgewijs

representatief aantal vennootschappen met notering in Nederland of EU/EER en met notering buiten de EU/EER aselekt te selecteren. Bijlage 1 bevat een lijst met onderzochte vennootschappen. Deze vennootschappen zijn in Tabel 4 gespecificeerd.

Tabel 4. Onderzochte vennootschappen.

	Aantal vennootschappen
Notering in Nederland of EU/EER	30
Notering in vergelijkbaar systeem buiten EU/EER	7
Totaal	37

Bij het onderzoek is het bestuursverslag inclusief eventueel afzonderlijk gepubliceerd duurzaamheidsverslag betrokken. Dergelijke duurzaamheidsverslagen en bestuursverslagen worden gezamenlijk aangeduid als jaarverslagen. Andere rapportages of uitingen van de vennootschappen zijn buiten beschouwing gelaten. Wel zijn de controleverklaringen afgegeven bij de jaarlijkse verslaggeving van de onderzochte vennootschappen in het onderzoek betrokken.

Zoals vermeld in paragraaf 2.2 bevat de CSRD bepalingen die zijn toegespitst op het tegengaan van corruptie en omkoping. De aandacht van de AFM en NBA is breder en ziet naast corruptie en omkoping ook op (al dan niet van corruptie te onderscheiden) fraude. Daaruit voortvloeiend is de aandacht van de AFM en NBA voor de rol van de accountant (automatisch) ruimer dan het tegengaan van corruptie en omkoping. Dit onderzoek richt zich in eerste instantie op de wijze waarop beursvennootschappen rapporteren over corruptie en omkoping, tegen de achtergrond van de voorschriften die uit de CSRD (zullen) volgen. Daarnaast wordt aandacht besteed aan de wijze waarop de accountant rapporteert over corruptie en omkoping al dan niet in het verlengde van zijn werkzaamheden rondom fraude.

De volgende onderzoeksvragen staan centraal:

- In hoeverre rapporteren beursvennootschappen die onder het toepassingsbereik van de CSRD zullen vallen over corruptie?
- In welke mate rapporteren beursvennootschappen over aspecten van corruptie, zoals in ERSR G1 (verplicht of onverplicht) zal worden voorgeschreven?
- Is er een relatie tussen beursvennootschappen die GRI 205 toepassen en de risico-inschatting van de externe accountant ten aanzien van corruptie bij de controle van de jaarrekening van die vennootschappen?
- In hoeverre rapporteert de auditor van duurzaamheidsinformatie bevindingen ten aanzien van corruptie in assurancerapporten bij de duurzaamheidsverslaggeving?

In bovenstaande onderzoeksvragen wordt een onderscheid gemaakt tussen de externe accountant en de auditor van duurzaamheidsinformatie. De externe accountant betreft de met de wettelijke controle van de jaarrekening belaste accountant. De auditor van de duurzaamheidsinformatie, is de auditor die een assurancerapport heeft verstrekt bij (delen van) de duurzaamheidsverantwoording.

De auditor kan de externe accountant zijn of een andere accountant of andere deskundige.

Als algemene opmerking voorop, stellen wij vast dat in het merendeel van de jaarverslagen van de onderzochte vennootschappen een verwijzing of vermelding is gemaakt naar de toekomstige CSRD-verplichtingen. In 12 van de 37 (32%) gevallen is geen sprake van een verwijzing of vermelding naar de CSRD.

4. Resultaten

4.1. Rapportage over corruptie

De jaarverslagen van 36 van de 37 onderzochte vennootschappen bevatten een toelichting rondom corruptie. Deze toelichting ziet ten minste op het beleid dat de onderneming voert ten aanzien van het voorkomen van (betrokkenheid bij) corruptie.

Van de onderzochte vennootschappen noemen 32 van de 37 vennootschappen (87%) expliciet de toepassing van een raamwerk of standaarden voor duurzaamheidsverslaggeving. Met expliciete toepassing wordt bedoeld dat de vennootschappen expliciet vermelden dat zij een bepaald raamwerk/bepaalde standaarden toepassen ('follows', 'applies', 'in accordance with', etc.). Een voorbeeld daarvan is te vinden in het jaarverslag van NN Group N.V. (p. 319).

Indien termen zoals 'aims to align' zijn gebruikt, wordt

Figuur 1. Expliciete vermelding van toepassen van GRI (jaarverslag NN Group N.V. p. 319).

The non-financial information and data
in the Annual Report is prepared in
accordance with the Standards (Core)
from the Global Reporting Initiative (GRI).

dit niet beschouwd als een expliciete toepassing van een raamwerk/standaard. Wanneer een raamwerk/standaard is toegepast, betreft het in 28 van de 37 onderzochte vennootschappen (76%) (onder meer) de GRI-standaarden. Van die 28 vennootschappen passen 12 vennootschappen (43%) GRI 205 toe. In de GRI-indextabel van de jaarverslagen van deze vennootschappen – het gaat daarbij derhalve om 12 van de in totaal 37 onderzochte vennootschappen (32%) – is dan expliciet GRI 205 vermeld.

Tabel 5. Rapportage over corruptie en toepassing van raamwerk voor duurzaamheidsverslaggeving.

	Aantal vennootschappen
Rapporteren over corruptie	36
Toepassen van een raamwerk/standaard voor duurzaamheidsverslaggeving	32
Toepassing van (onder meer) GRI-standaarden	28
Toepassing van delen van GRI 205 Anti- corruption 2016	12

4.2. Rapporteren over specifieke elementen van GRI 205

GRI 205 bevat onder meer voorschriften ter zake van het rapporteren over anti-corruptie trainingen (GRI 205-2) en het aantal bevestigde corruptie-incidenten (GRI 205-3). ESRS G1–3 en 4 bevatten soortgelijke rapportage-eisen, namelijk de rapportage-eisen opgenomen in ESRS G1 alinea 21, onder (b), respectievelijk ESRS G1 alinea 25, onder (b), welke voorschriften een uitwerking vormen van ESRS G1 alinea 16, respectievelijk ESRS G1 alinea 22. De (vertaalde) tekst hiervan luidt als volgt:

"16. De onderneming verschaft informatie over haar systeem voor het voorkomen en opsporen, onderzoeken van en reageren op beschuldigingen of incidenten van corruptie en omkoping, met inbegrip van de opleiding rond dat thema.

21. De door alinea 16 voorgeschreven rapportage omvat, wat opleiding betreft, informatie over het volgende:

[..]

(b) het percentage risicovolle functies dat door opleidingsprogramma's wordt bestreken; en [..]"

En:

"22. De onderneming verschaft informatie over incidenten van corruptie of omkoping tijdens de rapportageperiode.

25. De onderneming kan de volgende informatie rapporteren:

(a) het totale aantal bevestigde incidenten van corruptie of omkoping en de aard daarvan; [..]"

De reden om de rapportage-eisen opgenomen in ESRS G1 alinea 21(b) en 25(b) te onderzoeken, is driedelig. De eerste reden is dat deze rapportage-eisen objectief, zonder inhoudelijke kennis en toegang tot de vennootschap, zijn te toetsen. Daarnaast is gekozen voor een – op grond van de ESRS in de toekomst – verplichte en een vrijwillige rapportage-eis. Het rapporteren over het percentage risicovolle functies dat door het opleidingsprogramma wordt bestreken (ESRS G1, alinea 21(b)) is een verplichting. De rapportage-eis van ESRS G1, alinea 25a is daarentegen optioneel: de onderneming kan de volgende informatie rapporteren' ('the undertaking may disclose'). Ten derde komen deze rapportage-eisen deels overeen met de bepalingen in GRI-standaarden 205-2 en 3 voorschriften van GRI 205. GRI 205-2 ziet namelijk onder meer op voorschriften ter

Figuur 2. Vermelding anti-corruptieprogramma in relatie tot de Code of Conduct (jaarverslag Aalberts N.V. (p. 47).

Code of Conduct

Our Code of Conduct serves as a framework that reflects on our main business standards as rules of ethical conduct. It clarifies the rules and standards that all Aalberts employees must follow and sets out expected behaviour about: compliance with laws, prevention of fraud, no corruption or bribery, avoidance of conflict of interest, compliance with insider trading rules and accurate accounting & reporting. Furthermore, Aalberts'

Figuur 3. Expliciete aanduiding van meer risicovolle functies in relatie tot een opleidingsprogramma (jaarverslag Heijmans N.V. (p. 47)).

Als een medewerker door de aard van zijn functie te maken kan krijgen met corruptie en omkoping, besteden we daar extra aandacht aan. Bijvoorbeeld door deze medewerkers een training aan te bieden. Dit geldt vooral voor de afdeling Inkoop. Op deze afdeling zijn er maatregelen genomen om het risico op omkoping of corruptie zo klein mogelijk te

Figuur 4. In algemene zin rapporteren over incidenten (jaarverslag Fugro N.V. (p. 55)).

In 2022, through its corporate speak-up procedure, Fugro received 21 reports of a potential violation of Fugro's Code of Conduct or its underlying policies.

Reports pertain to instances of (perceived) harassment, bullying or unfair treatment, (perceived) accounting misrepresentation, (perceived) conflict of interest and/or (perceived) safety concerns. All 21 reports received were properly investigated by the committee and, where necessary, appropriate organisational and/or disciplinary measures were effected. For one report the investigation is still ongoing.

zake van het rapporteren over anti-corruptietrainingen en GRI 205-3 op het aantal bevestigde corruptie-incidenten.

Uit het onderzoek blijkt dat in 31 van de 37 onderzochte jaarverslagen (82%) melding is gemaakt van het anti-corruptie trainingsprogramma, waarbij al dan niet het aantal participanten is vermeld. Opgemerkt wordt dat het anti-corruptie trainingsprogramma vaak wordt geschaard onder het *Ethics of Code of conduct* training programma. Een voorbeeld daarvan is te vinden in het jaarverslag van Aalberts N.V. (p. 47).

In geen van de onderzochte gevallen is expliciet vermeld wat het percentage risicovolle functies is dat door het opleidingsprogramma wordt bestreken. Derhalve voldoet geen van de onderzochte jaarverslagen al aan de toekomstige rapportage-eis van ESRS G1, alinea 21(b). In 3 van de 37 onderzochte jaarverslagen (8%) is vermeld dat sprake is van meer risicovolle functies en dat het trainingsprogramma daarop is gericht. Een voorbeeld daarvan is te vinden in het jaarverslag van Heijmans N.V. (p. 47).

Van de 37 onderzochte vennootschappen rapporteren 13 vennootschappen (35%) expliciet over het aantal bevestigde corruptie-incidenten. Hierbij zijn uitgesloten vennootschappen die in algemene zin rapporteren over incidenten naar aanleiding van meldingen via een *speak-up of integrity line* waarbij niet expliciet wordt vermeld dat het incident betrekking heeft op corruptie. Een voorbeeld van dat laatste – hetgeen door ons derhalve niet is gerekend tot de 13 expliciet over corruptie-incidenten rapporterende vennootschappen – is Fugro N.V. (op pagina 55 van het jaarverslag).

Van de 13 expliciet rapporterende vennootschappen melden 2 vennootschappen dat zij vanwege het vertrouwelijke

Figuur 6. Samenvoegen van bevestigde corruptie-incidenten met andere incidenten ((separaat) duurzaamheidsverslag IMCD N.V. (p. 79)).

CORRUPTION, BRIBERY OR FRAUD INCIDENTS	2022	2021
Confirmed compliance incidents concerning corruption, bribery or (employee) fraud	3	0
Incidents in which employees were dismissed or disciplined	3	0
Incidents whereby business partner contracts were terminated or not renewed due to corruption violations	0	0
Public legal cases regarding corruption brought against the organisation or its employees	0	0

karakter niet het aantal bevestigde corruptie-incidenten rapporteert. Een voorbeeld daarvan is te vinden in het duurzaamheidsverslag van NXP Semiconductors N.V. (op pagina 207 van het (separate) duurzaamheidsverslag).

In de overige 11 jaarverslagen is in 10 gevallen gerapporteerd dat er geen (significante) bevestigde incidenten zijn. De resterende vennootschap onderscheidt het aantal bevestigde incidenten inzake corruptie niet van ander incidenten en rapporteert deze gezamenlijk (zie het voorbeeld van IMCD N.V. op pagina 79 van (het separate) duurzaamheidsverslag).

Een totaaloverzicht van de rapportages van het aantal bevestigde corruptie-incidenten is opgenomen in Tabel 6.

Tabel 6. Rapportage over bevestigde incidenten van corruptie of omkoping.

	Aantal vennootschappen
Rapportage van bevestigde incidenten van corruptie of omkoping	13
Vanwege vertrouwelijk geen uitspraak	2
Aantal (significante) bevestigde incidenten is nul	10
Bevestigde incidenten inzake corruptie zijn niet te onderscheiden van overige incidenten	1

4.3. Rapporteren over corruptie en de risico-inschatting door de externe accountant

De externe accountant is vanaf 2022 verplicht om in de controleverklaring in een aparte paragraaf te rapporteren over de uitgevoerde werkzaamheden op het gebied van fraude (zie hiertoe onder andere ook paragraaf 2.4.2). In 32 van de 37

Figuur 5. Aanduiden bevestigde corruptie-incidenten als vertrouwelijk (duurzaamheidsverslag NXP Semiconductors N.V. (p. 207)).

GRI Standard	Disclosure	Location
GRI 205: Anti-corruption 2016	205-3 Confirmed incidents of corruption and actions taken	We track any anti-corruption allegations, conduct thorough reviews, and take appropriate remedial measures. We consider this confidential information and do not report it publicly.

Figuur 7. Overwegingen externe accountant rondom corruptie en omkoping (jaarverslag Arcadis N.V. (p. 258).

As part of our process of identifying fraud risks, we, in close co-operation with our forensic specialists, evaluated fraud risk factors with respect to financial reporting fraud, misappropriation of assets and bribery and corruption. We evaluated whether these factors indicate that a risk of material misstatement due to fraud is present.

Figuur 8. Expliciete vermelding van een geïdentificeerd frauderisico betreffende corruptie (jaarverslag BAM Group N.V. (p. 182)).

Risk related to non-compliance with anti-fraud laws and regulations, including bribery and corruption

Fraud risk We identified a fraud risk that the Company does not comply with anti-fraud and bribery laws and regulations in jurisdictions where it does business, both as a result of active transactions and/or passive transactions in which it is involved. The Company may be subject to administrative, civil or criminal liabilities including fines and penalties, as well as suspension or debarment from government or non-government contracts for some period of time.

The risk with regard to active transactions concerns the risk that the Company makes illegal payments (bribery) to induce the recipient to act or refrain from acting. The risk particularly relates to the tender process for (larger) projects and making use of agents in the relationship with principals and settlement of variable considerations. Given the winddown of BAM International this risk has shifted from focusing on tenders to the involvement of agents in the settlement of variable considerations.

The Company is a very large customer for its suppliers and subcontractors. Therefore suppliers and subcontractors have an incentive to become a preferred supplier or subcontractor for work on specific projects or in general. This leads to the risk that the Company or its employees accept payments (bribery) from suppliers or subcontractors.

controleverklaringen (86%) bij de onderzochte jaarverslagen wordt in de fraudeparagraaf gemeld dat bij de identificatie van frauderisico's, frauderisicofactoren zijn overwogen met betrekking tot corruptie (en omkoping). Een voorbeeld daarvan is te vinden in de controleverklaring afgegeven bij het jaarverslag van Arcadis N.V. (op pagina 258).

Zoals vermeld is in Tabel 5, passen 12 beursvennootschappen GRI 205 toe. In de controleverklaring van al deze vennootschappen vermeldt de accountant dat bij de identificatie van frauderisico's frauderisicofactoren zijn overwogen met betrekking tot corruptie (en omkoping). In dit opzicht is er dus geen relatie tussen het toepassen van GRI 205 door beursvennootschappen en het rapporteren door de accountants over de risico-inschatting rondom fraude.

De externe accountants van 3 van de 37 jaarverslagen (8%) hebben een frauderisico ten aanzien van corruptie geïdentificeerd en rapporteren over de uitgevoerde werkzaamheden. Een voorbeeld hiervan is opgenomen in de controleverklaring bij het jaarverslag van BAM Group N.V. (op pagina 182).

Van de 3 de vennootschappen waar de accountant een frauderisico ten aanzien van corruptie heeft geïdentificeerd, passen 2 (onder meer) de standaarden uitgevaardigd door GRI toe, maar niet GRI 205.

4.4. Rapporteren over corruptie door de auditor

Van de 37 jaarverslagen bevatten 25 verslagen een assurancerapport bij (delen van) de duurzaamheidsverantwoording (68%). In 24 gevallen past de vennootschap een raamwerk of bepaalde standaarden toe, zoals bijvoorbeeld de standaarden van GRI.

Van de 25 jaarverslagen waarbij een assurancerapport is afgegeven bij (delen van) de duurzaamheidsverantwoording, heeft dezelfde accountantsorganisatie in 24 gevallen (96%) zowel de controleverklaring als het

Tabel 7. Vermelding van frauderisico's en/of factoren inzake corruptie in de controleverklaring.

	Aantal controleverklaringen
Frauderisicofactoren inzake corruptie betrokken bij identificatie van frauderisico's	32
Identificatie van frauderisico's inzake corruptie	3

assurancerapport verstrekt. Hierbij wordt opgemerkt dat voor één vennootschap een *joint audit* van toepassing is. In dat geval heeft één van de accountantsorganisaties die de jaarrekening controleerden het assurancerapport verstrekt.

Aangaande 1 duurzaamheidsverslag heeft een andere partij dan de accountantsorganisatie die de controleverklaring heeft verstrekt een assurancerapport uitgebracht. Dit betrof een auditor, niet zijnde een accountant. In geen van de zelfstandige assurancerapporten wordt expliciet aandacht besteed aan corruptie of bevindingen ten aanzien van corruptie.

5. Concluderende opmerkingen

In dit artikel is verslag gedaan van het onderzoek naar informatieverschaffing over (fraude en) het tegengaan van corruptie in de jaarverslaggeving over 2022 van 37 statutair in Nederland gevestigde beursvennootschappen. Voor deze vennootschappen geldt dat zij binnen afzienbare tijd – vanaf boekjaar 2024 voor grote OOB's – op grond van de CSRD en daarop gebaseerde ESRS G1 verplicht specifiek voorgeschreven informatie over deze onderwerpen in het bestuursverslag zullen moeten opnemen. De rapportageverplichtingen in ESRS G1 – meer specifiek in de alinea's 16 tot en met 26 – sluiten nauw aan op de reeds bestaande GRI-standaarden, in het bijzonder op GRI 205.

De aandacht voor fraude en corruptie is niet nieuw. Het onderwerp is al enige jaren een speerpunt van de AFM, als toezichthouder op de accountants(organisaties), en van de NBA. Recente publicaties van beide organisaties benadrukken de rol van de accountant bij het tegengaan van corruptie en omkoping. Maar ook jegens ondernemingen wordt de verwachting uitgesproken dat zij – in toenemende mate en in meer detail – over deze onderwerpen rapporteren.

De eerste onderzoeksvraag in dit artikel betrof de vraag in hoeverre beursvennootschappen die onder het toepassingsbereik van de CSRD zullen vallen (al) rapporteren over corruptie. Uit ons onderzoek volgt dat de beursvennootschappen in hun verslaggeving over 2022 reeds in enige mate voorsorteren op de CSRD. Circa twee derde van de onderzochte vennootschappen heeft een verwijzing naar, of vermelding van, de CSRD in het jaarverslag opgenomen. Ook blijkt uit het onderzoek dat de overgrote meerderheid – circa drie van de vier – van de onderzochte vennootschappen op dit moment vrijwillig (onder meer) de GRI-standaarden toepast bij het rapporteren over duurzaamheid. Tegelijkertijd ligt het aantal vennootschappen dat expliciet rapporteert over GRI 205 – de GRI-standaard die specifieke publicatieverplichtingen bevat over het tegengaan van corruptie en omkoping en die de basis vormt voor ESRS G1, alinea's 16–26 – een stuk lager. Slechts circa een derde van de 37 onderzochte vennootschappen past expliciet GRI 205 toe. Op dit punt hebben beursvennootschappen dus nog werk te verzetten in aanloop naar de inwerkingtreding van de CSRD.

Ruim een derde van de 37 onderzochte vennootschappen rapporteert expliciet het aantal bevestigde corruptie-incidenten in het verslagjaar 2022. Het overgrote deel daarvan rapporteert dat er nul significante corruptie-incidenten hebben plaatsgevonden en twee vennootschappen noemen om redenen van vertrouwelijkheid niet het precieze aantal bevestigde corruptie-incidenten.

Vervolgens is onderzocht of er een relatie is tussen beursvennootschappen die GRI 205 toepassen en de risico-inschatting van de externe accountant ten aanzien van corruptie bij de controle van de jaarrekening van die vennootschappen. Omdat accountants verplicht zijn te rapporteren over de uitgevoerde werkzaamheden op het gebied van fraude, is er geen relatie vastgesteld tussen toepassing van GRI 205 en rapporteren over de risico-inschatting. Bij alle 12 beursvennootschappen die GRI 205 toepassen, vermeldt de accountant in de controleverklaring van deze vennootschappen dat bij de identificatie van frauderisico's, frauderisicofactoren zijn overwogen met betrekking tot corruptie (en omkoping). Bij minder dan 10% van de onderzochte vennootschappen heeft de accountant in de controleverklaring bij de jaarverslaggeving daadwerkelijk een frauderisico gerelateerd aan corruptie of omkoping geïdentificeerd.

Als vierde onderzoeksvraag stond de vraag centraal in hoeverre de auditor van duurzaamheidsinformatie

bevindingen rapporteert ten aanzien van corruptie in assurancerapporten bij de duurzaamheidsverslaggeving. In assurancerapporten die bij (delen van) de duurzaamheidsverantwoording zijn afgegeven – hetgeen bij bijna drie op de vier onderzochte jaarverslagen het geval is – werd in geen van de assurancerapporten expliciet aandacht besteed aan corruptie of bevindingen ten aanzien van corruptie. Opvallend, ten slotte, was dat op 1 jaarverslag na, bij alle afgegeven assurancerapporten bij (delen van) de duurzaamheidsverantwoording bij vennootschappen dezelfde accountantsorganisatie zowel de controleverklaring als het assurancerapport verstrekke. Hoewel op basis van de CSRD aan lidstaten de mogelijkheid wordt geboden om vennootschappen de keuze te geven om de duurzaamheidsverslaggeving door een andere assurance provider te laten beoordelen dan door de controlerend accountant, lijkt in de praktijk bij Nederlandse beursvennootschappen aan die keuzemogelijkheid weinig behoefte te bestaan.

Op één zeer relevant aspect wijkt de definitieve versie van ESRS G1, alinea 25(a) af van GRI 205-3(a) (en overigens ook van de concepttekst van ESRS G1). De finale versie van deze passage in ESRS G1 schrijft voor dat een onderneming het aantal bevestigde gevallen van corruptie en omkoping “*may disclose*” en niet (langer), zoals het (wel) in GRI is voorgeschreven, “*shall disclose*”. ESRS G1 alinea 25 is daarmee minder verplichtend geworden dan de eerdere conceptversie en ook minder verplichtend dan GRI 205-3. Hierdoor zal het voor beursvennootschappen eenvoudiger zijn om in formeel opzicht te voldoen aan ESRS G1. Of dat in de praktijk tot verbetering van de vergelijkbaarheid van (duurzaamheids) verslaggeving zal leiden, kan daarentegen worden betwist. Immers, de keuze van de Europese wetgever voor het meer vrijblijvende ‘*may*’ in plaats van het dwingende ‘*shall*’ zal tot gevolg hebben dat beursvennootschappen een eigen afweging zullen (kunnen) maken over de vraag of over bevestigde gevallen van corruptie en omkoping wordt gerapporteerd.

Tegelijkertijd, zo verwachten wij eveneens, zal de maatschappelijke aandacht voor fraude en corruptie hoog op de agenda blijven staan en zullen ook de verwachtingen over de rol van accountants rondom dit onderwerp hoog blijven. Ook in gevallen waarin een vennootschap wellicht weinig genegen is om specifieke informatie over corruptie of omkoping te verschaffen – en waar ESRS G1 ook de ruimte lijkt te bieden voor ondernemingen om informatieverschaffing achterwege te laten – kan via de door de accountant te rapporteren uitgevoerde werkzaamheden in de controleverklaring alsnog informatie over dit onderwerp worden gecommuniceerd. Of dat gevolg van de keuze van de Europese wetgever in alle opzichten even gelukkig is, valt te bezien en is voor discussie vatbaar. Aan vergroting van de vergelijkbaarheid van duurzaamheidsverslaggeving zal het in ieder geval niet bijdragen.

■ **Prof. mr. J.B.S. Hijink – Steven** is hoogleraar jaarrekeningenrecht aan de Radboud Universiteit en is, vanaf 1 december 2023, advocaat bij CalcuLaw.

- **Mr. drs. M. van der Linden – Monique** is advocaat bij Stibbe.
- **M.A. Soentpiet RA MSc – Micha** is accountant, werkzaam bij het vaktechnische bureau van PricewaterhouseCoopers Nederland en lid van diverse projectgroepen van de NBA rondom het thema fraude.

Dankwoord

De auteurs danken Roan de Vor voor zijn medewerking.

Noten

1. Richtlijn (EU) 2022/2464 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 537/2014, Richtlijn 2004/109/EG, Richtlijn 2006/43/EG en Richtlijn 2013/34/EU, met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen (*PbEU* 2022, L 322/15).
2. Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (*PbEU* 2013, L 182/19).
3. Richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen (*PbEU* 2014, L 330/1).
4. Daarvoor, op 9 juni 2023, had de Europese Commissie de finale concepten van de ESRS'en ter consultatie voorgelegd (Commission Delegated Regulation (EU) .../... of XXX supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards, te raadplegen via: www.ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13765-European-sustainability-reporting-standards-first-set_en).
5. Stb. 2017, 100.
6. Onder 'beursvennootschappen' verstaan wij vennootschappen waarvan (certificaten van) aandelen zijn toegelaten tot de handel van een binnen de Europese Unie (EU) of Europese Economische Ruimte (EER) gelegen gereglementeerde markt of op een daarmee vergelijkbare markt die gelegen is buiten de EER. Zie hierover nader paragraaf 3.1.
7. Het NBA-bestuur heeft de in dit kader benodigde wijzigingen in Standaard 700 goedgekeurd op 8 december 2021.
8. NV COS 240.5.
9. Artikel 3 lid 1b (iii).
10. Dit is onder andere vervat in artikel 2:391 lid 1 BW.

Literatuur

- AFM [Autoriteit Financiële Markten] (2015) Brief van de AFM aan de NBA d.d. 21 september 2015 inhoudende een "Reactie AFM concept NBA-handreiking 'Corruptierisico's accountant, wat nu?'". <https://www.nba.nl/siteassets/wet-en-regelgeving/consultaties/consultatie-nba-handreiking-corruptierisicos/150921---afm.pdf>
- AFM [Autoriteit Financiële Markten] (2016) Corruptiebrief, van brief van de AFM d.d. 8 maart 2016 verstuurd aan verschillende accountantsorganisaties om aandacht te vragen voor corruptierisico's. <https://www.afm.nl/~profimedia/files/doelgroepen/accountantsorganisaties/2016/corruptiebrief.ashx>
- AFM [Autoriteit Financiële Markten] (2021) Verkenning naar de beheersing en monitoring van corruptierisico's door accountantsorganisaties. Uitkomsten van verkennend themaonderzoek corruptierisico's en data-analyse, d.d. mei 2021. <https://www.afm.nl/~profimedia/files/doelgroepen/accountantsorganisaties/2021/verkenning-accountantsorganisaties-corruptierisicos.pdf?la=nl-NL>
- AFM [Autoriteit Financiële Markten] (2022) Sector in beeld 2022. Ontwikkelingen in de markt van accountantsorganisaties, d.d. november 2022. <https://www.afm.nl/~profimedia/files/rapporten/2022/sector-in-beeld-accountancy.pdf>
- AFM [Autoriteit Financiële Markten] (2023a) Scherper op frauderisico's! Uitkomsten onderzoek naar frauderisicoanalyse door accountantsorganisatiesector in beeld 2022, d.d. juni 2023. <https://www.afm.nl/~profimedia/files/rapporten/2023/rapport-accountants-fraude.pdf>
- AFM [Autoriteit Financiële Markten] (2023b) AFM-reactie op het Wetsvoorstel implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering, d.d. 7 september 2023. <https://www.afm.nl/~profimedia/files/nieuws/2023/consultatiereactie-wetsvoorstel-implementatie-richtlijn-duurzaamheidsrapportering.pdf>
- Brouwer A, De Vroom M, Van Blijderveen B (2019) Informatie over fraude en naleving van wet- en regelgeving. Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie 93(11/12): 361–375. <https://doi.org/10.5117/mab.93.46366>
- De Groot C, Koster H, Van Oostrum C (2022) Corporate Sustainability Reporting Directive: naar herziening van de Europese duurzaamheidsverslaggeving. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 96(3/4): 61–73. <https://doi.org/10.5117/mab.96.82479>
- Europese Commissie (2023) The Commission adopts the European Sustainability Reporting Standards. <https://finance.ec.europa.eu/>

- news/commission-adopts-european-sustainability-reporting-standards-2023-07-31_en.
- NBA [Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] (2021a) Rapportage uitkomsten pilot fraude en continuïteit in de controleverklaring 2020, d.d. november 2021. <https://www.nba.nl/siteassets/projecten/in-het-publiek-belang/veranderagenda/resultaten-pilot-en-survey-fraude-en-continuïteit---2021-11-29-v4.pdf>
 - NBA [Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] (2021b) Verplichte rapportage over fraude en continuïteit in de controleverklaring bij de jaarrekening. Wat betekent dit voor u als klant, d.d. oktober 2021. https://www.nba.nl/siteassets/themas/thema-fraude-en-witwassen/2021078_nba_brochure-continuïteits--en-fraudeparagraaf.pdf
 - NBA [Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] (2022a) Frauderisicobeheersing. Aanbevelingen voor bestuurders en toezichthouders d.d. februari 2022. <https://www.nba.nl/siteassets/themas/thema-fraude-en-witwassen/aanbevelingen/2022016-aanbevelingen-bestuurders-en-toezichthouders-fraudepreventie.pdf>
 - NBA [Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] (2022b) Scherp op fraude. Publieke managementletter over frauderisicobeheersing, d.d. december 2022. <https://www.nba.nl/siteassets/documenten/bijlagen-nieuwsberichten/2022/scherp-op-fraude.pdf>
 - NBA [Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] (2022c) Suggesties ten aanzien van toekomstige wetgeving, d.d. 13 december 2022. <https://www.accountant.nl/siteassets/accountant.nl/diversen/brief-nba-suggesties-ten-aanzien-van-toekomstige-wetgeving-dec22.pdf>
 - NBA [Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] (2023) Consultatie Handreiking 1137 Corruptie, werkzaamheden van de accountant, d.d. augustus 2023. <https://www.nba.nl/siteassets/wet--en-regelgeving/consultaties/consultatie-nba-handreiking-1137---corruptie-werkzaamheden-van-de-accountant/consultatieversie-hr-1137---20230814.pdf>
 - NBA [Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] Werkgroep Fraude (2019) Fraude(risico's) in de uitgebreide controleverklaring" d.d. 12 november 2019. <https://www.nba.nl/dashboard/fraude/frauderisicos-in-de-uitgebreide-controleverklaring/>
 - NBA [Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] Werkgroep Fraude (2020) Fraude en overtreding wet- en regelgeving in uitgebreide controleverklaringen en jaarverslagen 2020, d.d. 10 januari 2020. <https://www.nba.nl/dashboard/fraude/fraude-en-over-treding-wet--en-regelgeving-in-uitgebreide-controleverklaringen-en-jaarverslagen-2020/#:~:text=De%20bestuursverslagen%20bevatten%20in%202020,de%20zaak%20en%20specifieke%20omstandigheden>
 - NBA [Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] Werkgroep Fraude (2021) Fraude en overtreding wet- en regelgeving in controleverklaringen en jaarverslagen 2019 d.d. 4 februari 2021. <https://www.nba.nl/dashboard/fraude/rapportering-in-de-uitgebreide-controleverklaringen-en-jaarverslagen-2019-over-fraude-en-overtreding-van-wet--en-regelgeving/>
 - NBA [Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] Werkgroep Fraude (2022a) Opstellen frauderesponsplan. Aanbevelingen voor bestuurders en toezichthouders, d.d. februari 2022. <https://www.nba.nl/siteassets/themas/thema-fraude-en-witwassen/aanbevelingen/2022005-nba-va-opstellen-frauderesponsplan-aanbevelingen.pdf>
 - NBA [Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] Werkgroep Fraude (2022b) Rapport verkennende oorzakenanalyse fraude. Fraude vraagt om een meer kritische grondhouding, d.d. juni 2022. https://www.nba.nl/siteassets/over-de-nba/pers/fraude-vraagt-een-meer-kritische-grondhouding_7juni2022.pdf
 - Pheijffer M (2023) Concepthandreiking inzake corruptie is een stap voorwaarts, d.d. 16 augustus 2023. <https://www.accountant.nl/discussie/columns/2023/8/concepthandreiking-inzake-corruptie-is-een-stap-voorwaarts/>
 - Schimmel P (2023) Fraude is geen corruptie en corruptie is maar ten dele fraude, d.d. 17 augustus 2023. <https://www.accountant.nl/discussie/opinie/2023/8/fraude-is-geen-corruptie-en-corruptie-is-maar-ten-dele-fraude/>
 - Ter Hoeven R (2023) Waarom de CSRD zoveel meer is dan een 'disclosure' standaard. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-economie 97(1/2): 1–3. <https://doi.org/10.5117/mab.97.102991>
 - Van Dijk LK, Hijink JBS (2022) Finalisering van de Europese CSRD: een mijlpaal voor duurzaamheidsverslaggeving met grote impact op het ondernemingsrecht vanaf 2025. Ondernemingsrecht 2022/87: 617–628.
 - Van Dijk LK, Hijink JBS (2023) Europese Commissie consulteert Europese standaarden voor duurzaamheidsverslaggeving (ESRS) – bijstelling van ambities onder het mom van lastenverlichting. Ondernemingsrecht 2023/70: 490–494.

Bijlage 1

Onderzoekspopulatie – onderzochte jaarverslagen 2022

Aalberts N.V.	Ermenegildo Zegna N.V.	OCI N.V.
ABN AMRO Bank N.V.	Fugro N.V.	Ordina N.V.
Adyen N.V.	Heijmans N.V.	Playa Hotels & Resorts N.V.
Aegon N.V.	Heineken N.V.	PostNL N.V.
Akzo Nobel N.V.	IMCD N.V.	Randstad N.V.
Arcadis N.V.	ING Groep N.V.	SBM Offshore N.V.
ASM International N.V.	Just Eat Takeaway.com N.V.	Shop Apotheke Europe N.V.
ASML Holding N.V.	Kendrion N.V.	Sligro Food Group N.V.
ASR Nederland N.V.	Koninklijke Ahold Delhaize N.V.	The Kingfish Company N.V.
BAM Group N.V.	Koninklijke Philips N.V.	TKH Group N.V.
BE Semiconductor Industries N.V.	Nationale-Nederlanden Bank N.V.	Universal Music Group N.V.
CNH Industrial N.V.	NXP Semiconductors N.V.	Wolters Kluwer N.V.
Core Laboratories N.V.		