

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 09/2155 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

**BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants van 26 april 2010
in de zaak met nummer 09/2155 WTRA AK van**

de besloten vennootschap **X B.V.**,
gevestigd te [plaats],
K L A A G S T E R,
gemachtigde mr. G.M. Terlingen,

t e g e n

drs. Y,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats],
B E T R O K K E N E,
gemachtigde mr. J.W. van Rijswijk.

1. Het verloop van de procedure

1.1 De Accountantskamer heeft kennis genomen van de volgende in de zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken:

- het op 8 december 2009 ingekomen klaagschrift, gedateerd 7 december 2009, met bijlagen;
- het op 16 februari 2010 ingekomen verweerschrift, gedateerd 15 februari 2010, met bijlagen en
- de bij faxbrief van 21 maart 2010 nader door klaagster ingezonden stukken.

1.2 De klacht is behandeld ter zitting van de Accountantskamer van 22 maart 2010. Namens klaagster is verschenen haar directeur, de heer A, vergezeld door B, register-accountant te [plaats], en mr. G.M. Terlingen, advocaat te Hoorn. Betrokkene is verschenen, vergezeld van kantoorgenoot C RA en bijgestaan door mr. J.W. van Rijswijk, advocaat te Amsterdam.

1.3 Partijen hebben bij gelegenheid van genoemde zitting hun standpunten doen toelichten, onderscheidenlijk toegelicht (aan de hand van pleitaantekeningen die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) en geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

1.4 Ter zitting van de Accountantskamer zijn door klaagster - met instemming van betrokkene - nadere stukken overgelegd, daaronder begrepen een betalingsadvieslijst.

1.5 De inhoud van de gedingstukken geldt als hier ingevoegd.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Klaagster drijft een design- en communicatiebureau. Klaagster heeft over 2006 een omzet behaald van € 6,4 miljoen. Bij haar zijn omstreeks 34 werknemers in dienst.

2.2 Betrokkene is vanaf 2003 de controlerend accountant van klaagster en heeft op 8 juli 2007 bij de jaarrekening over 2006 een goedkeurende accountantsverklaring afgegeven. In het onder verantwoordelijkheid van betrokkene in juni 2007 opgemaakte accountants-verslag is in paragraaf 4 'Interne controlebevindingen' onder meer vermeld:

4.1 Eerder gecommuniceerde bevindingen

In voorgaande jaren hebben wij bevindingen gecommuniceerd naar aanleiding van onze controle van de interne beheersing. Gezien u reeds op de hoogte bent van de geconstateerde punten, is hieronder een beknopte opsomming gegeven van de relevante zaken: (...)

- Wij hebben geconstateerd dat de mutaties die de controller doorvoert in de crediteuren stamgegevens niet expliciet worden gecontroleerd door de directie. Het risico bestaat dat er onrechtmatige mutaties worden doorgevoerd, waardoor onrechtmatig gelden de onderneming verlaten.
- Wij hebben geconstateerd dat niet alle facturen consequent zijn geautoriseerd. Het risico bestaat dat ten onrechte facturen worden betaald. Het risico wordt overigens gemitigeerd doordat de directeur de betaallijst controleert aan de hand van de facturen.

2.3 In een planningsbijeenkomst van 17 oktober 2007 betreffende de controle van de jaarrekening over 2007 zijn de betalingsbevoegdheden van de controller benoemd als een frauderisicofactor.

2.4 De controller van klaagster had alle bevoegdheden in zowel de project- als de financiële administratie van klaagster.

2.5 Klaagster heeft in juni 2009 wegens onvrede over zijn functioneren haar controller op non-actief gesteld. Klaagster kreeg daarna in augustus 2009 aanwijzingen dat door haar controller gedurende meerdere jaren gelden waren verduisterd. Klaagster heeft daarop door B RA voormeld (hierna: B) een onderzoek laten uitvoeren naar de aard en de omvang van de - inmiddels door de controller erkende - fraude.

2.6 Bij rapport van 23 november 2009 heeft B gemeld dat over de periode van 2005 tot en met 2009 in ieder geval een bedrag van € 437.291,-- aan klaagster is onttrokken. De wijze van fraude bestond uit - geparafraseerd - het (telkens) vervalsen van de betaaladvieslijst, in de vorm van het daarin weglaten van een betaalopdracht, zodat de onderliggende facturen niet het totaalbedrag van de betaaladvieslijst vormden, welke betaaladvieslijst na controle met de onderliggende facturen door de directeur werd ondertekend doch niet nageteld. De controller maakte vervolgens een zogenaamd 'clieopbestand' aan waarin de onrechtmatige betaling (aan hem of zijn partner) wel was opgenomen, waarna dat bestand werd ingelezen in de banksoftware. Het totaalbedrag van het 'clieopbestand' was gelijk aan het totaalbedrag van de betaaladvieslijst, zodat de betaalopdracht door de directeur werd goedgekeurd en naar de bank verstuurd. De bank verwerkte de betaalopdracht waarna op het dagafschrift slechts het totaalbedrag werd vermeld en niet de individuele onderliggende betalingen. De controller boekte de onrechtmatige betalingen af als betalingen aan crediteuren, dubbele ontvangsten van debiteuren en andere verschillen in debiteuren en crediteuren.

2.7 De controller heeft schriftelijk onder meer verklaard:

'(...) Het toeval was dat ik indertijd een verkeerd rekeningnummer op de betaallijst bij [klaagster] had ingevoerd en deze met geen mogelijkheid kon veranderen. Daartoe de bank gebeld welke mij meldde dat ik door bepaalde handelingen uit te voeren, rekeningnummer, naam en adres buiten het systeem om kon veranderen wat eigenlijk niet mocht. Omdat ik (...) zo erg in de problemen raakte met mijn vrouw (...) heb ik op een gegeven moment besloten om een bedrag via [klaagster] te storten op haar rekening (...) gebruik makend van de truc die de bank mij had geleerd. (...) Ook het feit dat ik totaal niet gecontroleerd ben door zowel de directie als de accountant (...) kon ik ongestraft mijn gang gaan. Dit is jaren zo doorgegaan (...).'

2.8 Betrokkene is ingeschreven in het accountantsregister bij het NIVRA. Hij is openbaar accountant. Betrokkene is eveneens als externe accountant ingeschreven in het openbare register van de Autoriteit Financiële Markten (AFM).

3. De klacht

3.1 Ten grondslag aan de door klaagster ingediende klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klaagster gegeven toelichting, de volgende verwijten:

- a. Betrokkene heeft ondanks de aanwijzingen in de leemte in de interne beheersing de fraude van de controller, die over meerdere jaren liep en een omvangrijk bedrag behelsde, tijdens zijn controle niet gesignaleerd;
- b. Betrokkene heeft een goedkeurende accountantsverklaring afgegeven terwijl daarvoor een deugdelijke grondslag ontbrak en
- c. Betrokkene heeft in strijd gehandeld met de in de Verordening Gedragscode (RA's) (hierna: VGC) gestelde eisen van deskundigheid en zorgvuldigheid en van professioneel gedrag.

4. Beoordeling

4.1 Op grond van artikel 33 Wet RA is de registeraccountant bij het beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet RA bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 Bij de beoordeling van de klacht stelt de Accountantskamer voorop dat het handelen van betrokkene waarop de klacht betrekking heeft, voor zover dit plaatsvond voor 1 januari 2007, moet worden getoetst aan de voor de inwerkingtreding van de Verordening gedragscode RA's (VGC) geldende Verordening op de Gedrags- en Beroepsregels voor Registeraccountants 1994 (GBR-1994). Voor zover de klacht betrekking heeft op een periode gelegen na 1 januari 2007 is daarop de VGC van toepassing.

4.3 De Accountantskamer stelt voorts voorop dat in een tuchtprocedure als de onderhavige het in beginsel aan klager is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van gemotiveerde betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de registeraccountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.4 In de kern gevat stoelt het verwijt van klaagster op de stelling dat betrokkene de fraude van haar controller had moeten en kunnen onderkennen.

4.5 Voor de beoordeling van de klacht is van belang dat het enkele feit dat achteraf is gebleken dat bij de door betrokkene gecontroleerde gegevens en stukken (deels) sprake is geweest van fraude nog niet betekent dat betrokkene de voor hem geldende beroeps- en gedragsregels heeft geschonden. Zoals ook in de onder meer te dezen toepasselijke Standaard COS 240 'De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten' wordt onderkend, bestaat in verband met de inherente beperkingen van een controle een onvermijdelijk risico dat niet alle afwijkingen van materieel belang worden ontdekt, ook al is de controle adequaat opgezet en uitgevoerd conform de Standaarden.

4.6 Wat betreft de vraag of de controle adequaat is opgezet en uitgevoerd conform de Standaarden geldt het volgende.

4.6.1 Vast staat dat de controller tot de hiervoor in 2.6 omschreven fraude is kunnen komen omdat hij beschikte over alle bevoegdheden aangaande zowel de project- als de financiële administratie - daaronder begrepen de stamgegevens van crediteuren - terwijl hij voorts in vergaande mate betrokken was bij het betalingsverkeer van klaagster. Een dergelijke cumulatie van taken en bevoegdheden levert een verhoogd risico op

als het gaat om de interne beheersing van de administratieve organisatie van klaagster. Dit is ook - zo staat vast - door betrokkene onderkend en in een managementletter aan klaagster gerapporteerd.

4.6.2 Niet is gebleken echter dat betrokkene bij en na zijn constatering in 2006 van voormelde frauderisicofactor daarop gerichte (aanvullende) controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd, afgestemd op het toen onderkende risico in de interne beheersing, in het bijzonder op de mogelijkheid van de controller om de stamgegevens van de crediteuren te muteren, zoals de Standaard COS 240 in punt 61. e.v. voorschrijft. Aan een dergelijke mutatiebevoegdheid is immers onder meer het risico verbonden dat een (geaccordeerde) betaling (alsnog) wordt gedaan aan een gefingeerde crediteur, althans niet aan de juiste crediteur. Een dergelijke (aanvullende) controle was te meer aangewezen nu de uitkomst daarvan mede de inschatting had te bepalen van de waarschijnlijkheid dat dit risico een afwijking van materieel belang tot gevolg zou kunnen hebben en in het verlengde daarvan het door betrokkene aan zijn opdrachtgeefster te richten advies ter mitigering van het gesignaleerde risico. Het niet blijken van bedoelde (aanvullende) controlewerkzaamheden moet dan ook als een verzuim van betrokkene worden aangemerkt.

4.6.3 Niet in discussie is dat betrokkene voormeld risico - meermalen - onder de aandacht (van de directie) van klaagster heeft gebracht. Betrokkene heeft voorts bij klaagster maatregelen aangedragen ter verbetering van de interne beheersing. Nadat klaagster niet bereid bleek om een wijziging aan te brengen in de bevoegdheid van de controller om mutaties in de stamgegevens van crediteuren aan te brengen, heeft betrokkene aan klaagster geadviseerd om alle betalingen met achterliggende facturen door de directie te laten controleren. Niet is gebleken dat dit advies omtrent het betalingsproces specifiek is geweest en is toegespitst op de binnen de (administratieve) organisatie van klaagster al gebruikelijke manier van handelen omtrent het doen van betalingen. Evenmin is kunnen blijken of betrokkene zich op de hoogte heeft gesteld of klaagster zijn advies heeft opgevolgd en zo ja op welke wijze en in dat kader heeft beoordeeld of klaagsters aanpassing dienaangaande een adequate redressering vormde van het gesignaleerde risico. Dit is temeer relevant omdat ook aangaande dit aspect op betrokkene de verplichting rustte om op het onderkende risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, adequate controlewerkzaamheden op te zetten die specifiek zijn afgestemd op dat frauderisico.

4.6.4 Het hiervoor gestelde komt belang toe nu (de directie van) klaagster op basis van betrokkene's advies voor het doen van betalingen een door de controller zelf opgestelde betaaladvieslijst tot uitgangspunt is gaan nemen, zonder dat de daarin voorkomende posten werden doorgenummerd of waarin subtotalen werden vermeld - bijvoorbeeld na iedere crediteur, aan de hand waarvan een - eenvoudige - (rekenkundige) controle een lacune of een onjuistheid had kunnen uitwijzen. Het totaalbedrag van de betaaladvieslijst vormde daarbij de basis voor de aan de bank gerichte betalingsopdracht, welke opdracht, indachtig het advies om de betalingen aan de hand van de facturen te controleren, niet nader of nogmaals werd gezien. Hetzelfde geldt voor de omstandigheid dat de gedane betaling slechts als totaalbedrag op een bankafschrift werd vermeld en niet de individuele betalingen aan de te onderscheiden crediteuren.

4.6.5 Voormelde handelwijze van klaagster moet, tegen de achtergrond van te controleren bevoegdheden van de controller, als ondoordacht worden aangemerkt. Betrokkene

had dat naar het oordeel van de Accountantskamer ook moeten en kunnen vaststellen. Betrokkene had dan ook in zijn advisering concreter en grondiger moeten zijn en zich achteraf - in ieder geval bij een opvolgende controle - op de hoogte moeten stellen of de wijze waarop klaagster zijn advies had opgevolgd, beantwoordde aan het doel waarvoor dat advies was gegeven. Van dit alles is niet gebleken, zodat betrokkene ook daarmee niet heeft voldaan aan de voor hem geldende normen.

4.7 Al met al is de Accountantskamer van oordeel dat betrokkene bij de uitvoering van zijn controleopdracht in die zin tekort is geschoten dat hij wat betreft de door hem geconstateerde frauderisicofactor niet had mogen volstaan met het enkel signaleren van die factor en het geven van een te algemeen advies, zonder die factor - mede op de verwezenlijking van het daarmee samenhangende risico - aan een nader onderzoek met voldoende diepgang te onderwerpen en zonder dat advies op een adequate opvolging daarvan te controleren. De aard van dat risico, het belang van klaagster dienaangaande en de omstandigheid dat klaagster - hoewel niet controleplichtig - uit oogpunt van de door haar verlangde zekerheid zich vrijwillig aan een controle heeft onderworpen, brachten deze plicht tot verificatie mee.

4.8 Het nalaten van betrokkene moet worden aangemerkt als een schending van het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en nader omschreven in hoofdstuk A-130 van de VGC en als een schending van het fundamentele beginsel van professioneel gedrag als bedoeld in artikel A-100.4 onder e. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-150 van de VGC.

4.9 Voormelde fraude en voormeld verzuim van betrokkene betekent voorts dat zijn goedkeurende verklaring bij de jaarrekening over 2006 een deugdelijke grondslag ontbeert.

4.10 De klacht dient - in al haar onderdelen - dan ook gegrond te worden verklaard.

4.11 Bij de beslissing omtrent het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregel van waarschuwing passend en geboden. Daarbij heeft de Accountantskamer er mede op gelet dat betrokkene op meerdere momenten onvoldoende adequaat heeft gehandeld en onvoldoende rekening heeft gehouden met voor hem kenbare belangen van klaagster. Daardoor heeft betrokkene gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en van professioneel gedrag als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en e. (en nader omschreven in de hoofdstukken A-130 en A-150) van de VGC. Anderzijds is meegewogen dat betrokkene klaagster heeft gewaarschuwd, dat klaagster primair verantwoordelijk is voor de interne beheersing van haar administratieve organisatie en zo voor haar beslissing om niet te tornen aan de door betrokkene te ruim geachte bevoegdheden van de controller en tot slot dat de gebleken fraude niet een zeker raffinement kan worden ontzegd.

4.12 Aan het schriftelijkheidsvereiste van de waarschuwing wordt voldaan door de opneming daarvan in het dictum van deze uitspraak. De AFM en de voorzitter van het NIVRA dienen ingevolge artikel 9, tweede lid juncto 47 Wtra, zodra deze uitspraak onherroepelijk is en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd, er voor zorg te dragen dat de opgelegde maatregel in het register

bedoeld in artikel 11, eerste lid Wta respectievelijk artikel 55, eerste lid Wet RA wordt opgenomen.

5. Beslissing

De Accountantskamer :

- verklaart de klacht in al haar onderdelen gegrond;
- legt ter zake de maatregel op van waarschuwing;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de NIVRA na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging van de voorzitter van de Accountantskamer zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in het register, bedoeld in artikel 11, eerste lid Wta respectievelijk artikel 55, eerste lid Wet RA.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, prof. dr. mr. P.M. van der Zanden RA en mr. E.A. Maan, (rechterlijke leden) en prof. dr. G.C.M. Majoor RA en D.J. ter Harmsel AA/FB (accountantsleden) en in het openbaar uitgesproken op 26 april 2010 in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris.