

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 16/475 Wtra AK

## ACCOUNTANTSKAMER

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 16/475 Wtra AK van 19 mei 2017 van**

1) de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid

**X1 HOLDING B.V.**,  
gevestigd te [plaats1],  
en

2) de vennootschap naar buitenlands recht

**X2 mbH**,

gevestigd te [plaats2] (D),

**K L A A G S T E R S**,

raadsman: mr. R.J.R.M. de Bok,

t e g e n

**Y**,

registeraccountant,  
kantoorhoudende te [plaats3],

**B E T R O K K E N E**,

raadvrouw: mr. F.C.M. van der Velden.

#### **1. Het verloop van de procedure**

1.1 De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de in deze zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken, waaronder:

- het op 15 februari 2016 ingekomen klaagschrift van 12 februari 2016, met bijlagen;
- het op 13 juni 2016 ingekomen verweerschrift van 10 juni 2016, met bijlagen;
- de op 18 oktober 2016 ingekomen brief van de advocaat van klaagsters van 14 oktober 2016, met als bijlagen een zestal nadere producties.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 28 oktober 2016, waar zijn verschenen - aan de zijde van klaagsters – [A], directeur van klaagster 1), bijgestaan door mr. R.J.R.M. de Bok, advocaat te Rotterdam, tevens gemachtigde van klaagster 2) en - aan de zijde van betrokkene – [Y] RA in persoon, bijgestaan door mr. F.C.M. van der Velden, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klaagsters en betrokkene hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten aan de hand van pleitaantekeningen die aan de Accountantskamer zijn overgelegd, alsmede doen antwoorden onderscheidenlijk geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

## **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 Betrokkene staat sinds [datum] ingeschreven in het register van het NIVRA (thans van de Nba). Hij is als openbaar accountant verbonden aan [B] te [plaats3] en was voor de jaarrekeningen 2003 tot en met 2013 namens [B] de controlerend accountant van klaagster 1).

2.2 Klaagster 1) drijft diverse ondernemingen, gespecialiseerd in vooral transport over het water. Klaagster heeft vier 100% dochterondernemingen, te weten [C] B.V., [D] B.V., [E] B.V., en B.V. [F]. Daarnaast houdt klaagster 1) aandelen in drie andere ondernemingen, namelijk 66,6% van [X2] mbH (klaagster 2; hierna : [X2]), 33,3% van [G] B.V. en 33,3% van [H] B.V.

2.3 Betrokkene had ook opdracht tot controle van de jaarrekeningen van [E] B.V., [D] B.V., B.V. [F] en [H] B.V.  
Betrokkene had geen opdracht tot controle van de jaarrekening van klaagster 2), maar kwam in het kader van de consolidatie wel in aanraking met de cijfers van klaagster 2).

2.4 Begin maart 2015, toen betrokkene als controlerend accountant van klaagster 1) was opgevolgd door een andere accountant van [B], werd in de subadministratie bij klaagster 2) geconstateerd dat op de crediteur [I] door middel van memoriaalboekingen binnen de subadministratie crediteuren twee bedragen als betaling waren afgeboekt met een datum in 2015, waarbij de crediteurenfacturen niet waren afgeletterd. [B] heeft hierover vragen gesteld aan klaagsters.

2.5 De controller van klaagster 1) heeft op 27 maart 2015 een spreadsheet aan [B] verstrekt (productie 3 bij verweerschrift). Hiervan heeft [B] vastgesteld dat deze frauduleus was. Naar aanleiding hiervan heeft [B] bij klaagster 1) erop aangedrongen aanvullend onderzoek te laten uitvoeren, welke opdracht ook door klaagster 1) aan [B] is verstrekt. Dit onderzoek resulteerde in de "Rapportage HRA 240" van 28 augustus 2015. Uit dit rapport blijkt dat bij klaagster 2) jarenlang fraude is gepleegd door een medewerkster van de financiële administratie aldaar. Deze medewerkster, die sinds 1995 in dienst was bij [X2], genoot daar een onvoorwaardelijk vertrouwen. Zij heeft in de jaren 2003 – 2013 gelden aan [X2] onttrokken door deze over te boeken naar haar eigen bankrekening of die van haar echtgenoot. Zij debiteerde deze bedragen op (om-

vangrijke) crediteuren van [X2], en schoof deze vervolgens door middel van tussenrekeningen door op andere (omvangrijke) crediteuren. Daarna verwijderde zij journaalposten, teneinde de fraude te verhullen. Het totale bedrag van de (vermoedelijke) fraude bedroeg tot en met 2013 € 427.571.

### **3. De klacht**

3.1 Betrokkene heeft volgens klaagsters gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

3.2 De verwijten - zoals deze door de Accountantskamer en door betrokkene (blijkens diens verweerschrift) zijn begrepen en namens klaagsters ter zitting zijn bevestigd - houden in dat betrokkene:

de risico-inschatting van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in het kader van de jaarrekeningcontrole niet juist heeft gemaakt,  
en

de door hem gesignaleerde onvolkomenheden in de betalingsprocedure niet op adequate wijze heeft vertaald in aanpassing van de controlewerkzaamheden door middel van een crediteurensecurisatie,  
zodat de geconsolideerde jaarrekeningen 2009 - 2013 van klaagster 1) geen getrouw beeld geven en daarom telkens ten onrechte van een door betrokkene afgegeven goedkeurende controleverklaring zijn voorzien.

### **4. De gronden van de beslissing**

Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.1 Op grond van artikel 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) juncto artikel 33 Wet RA, en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de extern (register)accountant bij het beroepsmatig handelen, onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening, onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta en Wet RA respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2.1 Namens betrokkene is primair betoogd dat de klacht niet-ontvankelijk moet worden verklaard omdat - kort gezegd - klaagsters vanaf 29 mei 2008, althans uiterlijk op 11 februari 2013, over zodanige informatie beschikten, dat daarop redelijkerwijs hun vermoeden van vermeend klachtwaardig handelen van betrokkene waarover thans wordt geklaagd, kon worden gebaseerd en aldus de driejaarstermijn als bedoeld in artikel 22 lid 1 Wtra is overschreden.

4.2.2 Namens klaagsters is bij pleidooi ter zitting hiertegen ingebracht dat [B] eind augustus 2015 met de HRA240 rapportage verslag heeft gedaan van het onderzoek naar de oorzaak van de te lage, onjuiste waardering van de post handelscrediteuren en dat klagers zich eerst daarna hebben verdiept in de controlewerkzaamheden van betrokkene, zodat pas toen de verjaringstermijn kon aanvangen en de klacht van 12 februari 2016 tijdig is ingediend (op 15 februari 2016, begrijpt de Accountantskamer).

Volgens klaagsters rekent betrokkene voor de aanvang van de termijn ten onrechte vanaf 29 mei 2008, althans vanaf 11 februari 2013. De klacht betreft het proces dat heeft geleid tot de afgegeven goedkeurende verklaring en om dit soort klachten behoorlijk van een feitelijke grondslag te voorzien, is het noodzakelijk eerst kennis te nemen van wat de accountant destijds wel of niet heeft gedaan. Dat klaagsters volgens betrokkene vanaf mei 2009 over bepaalde informatie beschikten is niet van belang omdat daarop niet een vermoeden van het in de klacht bedoelde handelen of nalaten gebaseerd kon worden.

4.2.3 Artikel 22, eerste lid, Wtra, zoals dat luidt sinds 1 januari 2014, bepaalt dat de Accountantskamer een klacht niet in behandeling neemt indien tussen het moment van het verweten handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar of meer is verstreken. Ook kan geen klacht meer in behandeling worden genomen indien op het moment van indienen van de klacht drie jaren zijn verstreken nadat klager heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten in strijd is met het bij of krachtens de Wta of de Wab bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep. De Accountantskamer is van oordeel dat, gelet op hetgeen dienaangaande namens klaagsters - verder onbetwist - is aangevoerd, niet aannemelijk is geworden dat laatstbedoelde constatering door klaagsters of één hunner vóór 15 februari 2013 is gedaan, zodat het - op het verstrijken van de driejaarstermijn van artikel 22 lid 1 Wtra gestoelde - niet-ontvankelijkheidsverweer van betrokkene wordt verworpen.

4.3 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft moet, voor zover dit plaats had in de periode van 1 januari 2007 tot 4 januari 2014, worden getoetst aan de in die periode geldende Verordening gedragscode (RA's) (hierna: VGC) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1 en, voor zover het plaats had ná 4 januari 2014, aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (hierna: VGBA).

4.4 Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klaagsters is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van (gemotiveerde) betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.5 Voor de beoordeling van de klacht is van belang dat het enkele feit dat achteraf is gebleken dat bij de door een betrokkene gecontroleerde gegevens en stukken (deels) sprake is geweest van fraude nog niet betekent dat die 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'* en de tot de inwerkingtreding daarvan geldende Richtlijn voor de Accountantscontrole 240 *'de verantwoordelijkheid van de accountant voor het in acht nemen van fraude en onjuistheden in het kader van een opdracht tot controle van een jaarrekening'* 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 of richtlijnen. Het ontdekken van fraude is en blijft in beginsel dan ook een verantwoordelijkheid van de entiteit zelve. Daarvan uitgaande overweegt de Accountantskamer het navolgende, waarbij steeds heeft te gelden dat de aangehaalde voorschriften uit

de NVCOS steeds betreffen de versie daarvan die ten tijde van de gewraakte gedragingen van betrokkene van toepassing waren.

4.6 Voor de beoordeling van onderhavige klacht is voorts van belang dat de groepsaccountant ervoor moet zorgen dat hij voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om te kunnen concluderen dat de groepsjaarrekening vrij is van materiële afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude. Hij kan daarvoor gebruik maken van het werk van andere accountants. Doet hij dat niet, dan zal hij afhankelijk van het belang van de deelneming moeten beslissen welke werkzaamheden hij zelf uitvoert ten aanzien van de cijfers van die deelneming. Een en ander staat beschreven in NVCOS 600. De hoeveelheid en de aard van die werkzaamheden worden bepaald door de risico-inschatting van de accountant, die zich daarbij dient te laten leiden door hetgeen dienaangaande in NVCOS 315 staat beschreven. In die Standaard wordt ook uiteengezet wanneer sprake is van een significant risico en dat bij het inschatten daarvan de accountant geen rekening mag houden met de aanwezige interne beheersingsmaatregelen (hierna: IB-maatregelen). Volgens NVCOS 240 is een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude altijd een significant risico. De accountant mag dus bij zijn inschatting van het risico dat de verantwoording (op groepsniveau) als gevolg van fraude bij de deelneming (door bijvoorbeeld een slecht georganiseerd betalingsproces) een afwijking van materieel belang bevat, géén rekening houden met zijn kennis (of inschatting) van de effectiviteit van aanwezige IB-maatregelen die dat risico zouden kunnen beperken. Met andere woorden, als een frauderisico wordt geïdentificeerd, dan moeten 'alle registers open' en zal de accountant inzicht moeten verwerven in de IB-maatregelen van de entiteit die op dat risico betrekking hebben en in zijn respons gegevensgerichte controles moeten uitvoeren die specifiek op dat risico inspelen. Wanneer de aanpak van een significant risico slechts uit gegevensgerichte controles bestaat, dienen de werkzaamheden onder meer te bestaan uit detailcontroles. De accountant moet dus specifieke ('toegespitste') werkzaamheden uitvoeren om vast te stellen of dat risico zich heeft gemanifesteerd. Hij mag daarbij wel (deels) steunen op de IB, maar dan moet hij de betreffende IB-maatregelen - over het betreffende boekjaar - ook daadwerkelijk als 'effectief' hebben getest.

Primair gaat NVCOS 240 over de verantwoordelijkheid van de accountant voor het ontdekken van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude, maar in deze Standaard staat ook vermeld dat (met name) werknemersfraude vaak in kleine bedragen wordt gepleegd. Andere Standaarden, zoals NVCOS 530, bevatten vereisten ten aanzien van het onderzoek naar aard en oorzaak van alle aangetroffen afwijkingen om onder andere vast te stellen of sprake is van een fout of van opzet. Omdat de fraude gedurende een aantal jaren kan hebben plaatsgevonden, volstaat het bij het inschatten van het risico op een afwijking van materieel belang niet om slechts rekening te houden met de mogelijke omvang van de fraude op jaarbasis, maar brengt de vereiste professioneel-kritische instelling van de accountant met zich dat het mogelijke cumulatieve effect van de fraude op het eigen vermogen van de entiteit in aanmerking wordt genomen. Dit effect kan immers een veelvoud zijn van de mogelijke omvang van de fraude die op jaarbasis niet als materieel wordt beschouwd, en kan daarmee in enig jaar wel degelijk leiden tot een afwijking die cumulatief van materieel belang is. Daarenboven kunnen volgens NVCOS 320 de omstandigheden waarbinnen bepaalde afwijkingen optreden, ertoe leiden dat de accountant die afwijkingen als van materieel belang evalueert, ook al liggen zij onder het materialiteitsniveau en neemt de accountant bij het evalueren van het effect op de financiële overzichten van niet-gecorrigeerde afwijkingen niet alleen

de omvang, maar ook de aard van niet-gecorrigeerde afwijkingen en de specifieke omstandigheden waarin deze zich voordoen, in aanmerking.

4.7 Betrokkene heeft laten weten dat 70 tot 80% van de geconsolideerde jaarrekening van klaagster 1) statutair was gecontroleerd door de controles van haar wel gecontroleerde dochtervennootschappen en dat in feite nog het 66,66% belang in klaagster 2) resteerde en dat dit met de door hem bij klaagster 1) gehanteerde materialiteitsgrens (€ 1.160.000) werd gecontroleerd.

4.8 In het onderhavige geval echter had betrokkene met een professioneel-kritische instelling uit de kenbare gegevens van klaagster 2), waaronder dat het een relatief kleine organisatie betrof waarin de betalingen nog handmatig geschieden (in een tijd waarin elektronisch betalingsverkeer - ook in Duitsland - al lang gebruikelijk was) moeten begrijpen dat hier, juist ook in cumulatief verband bezien, sprake was van een significant risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude en reeds daarom, anders dan door betrokkene wel is gesteld, moeten overgaan tot een controle bij klaagster 2) als bedoeld in NVCOS 600 onder 26 en 27.

4.9 Dit klemt te meer nu bij klaagster 2), naar betrokkene wist, geen andere accountant aan het samenstellen van de jaarrekening te pas was gekomen maar deze jaarrekening binnen de entiteit zelf was opgesteld. Betrokkene had, ook al was dat in beginsel niet met de cliënt overeengekomen, controlewerkzaamheden als bedoeld in NVCOS 600 onder 26 of 27 (na vaststelling welke van de twee situaties van toepassing was) bij klaagster 2) moeten uitvoeren. Voor beide situaties geldt in dit geval, nu sprake was van een significant risico, hij daar inzicht had moeten verwerven in de IB-maatregelen van de entiteit die op dat risico betrekking hebben en in zijn respons gegevensgerichte controles moeten uitvoeren die specifiek op dat risico inspelen. De wel door betrokkene uitgevoerde werkzaamheden bij klaagster 2), zoals een beperkte steekproef omtrent inkoopfacturen en betalingen en reisdossiers, voornamelijk gericht op autorisatie, leverden volstrekt onvoldoende controle-informatie op om daadwerkelijk het risico op fraude te mitigeren tot een aanvaardbaar niveau.

4.10 In dit verband merkt de Accountantskamer op dat de bij het verweerschrift overgelegde productie 6 betrekking heeft op systeemgerichte controlewerkzaamheden (doch te weinig in aantal gezien de kenmerken van de transactiestromen en de aard van de IB-maatregelen bij een omzet van ongeveer 20 miljoen euro) en dat uit het verweerschrift niet, laat staan voldoende, blijkt van specifiek op het significante risico inspelende gegevensgerichte controlewerkzaamheden bij klaagster 2) als bedoeld in NVCOS 330 onder 21. Het extra werk dat betrokkene - naar zijn zeggen ter zitting - bij klaagster 2) heeft gedaan, speelde niet specifiek op eerdergenoemd frauderisico in en moet daarom in dit verband als onvoldoende worden beoordeeld.

4.11 De conclusie op grond van het voorgaande moet zijn dat betrokkene onvoldoende controlemaatregelen heeft genomen om tot de door hem afgegeven goedkeurende controleverklaringen te komen.

Omdat bij meergenoemd frauderisico ook het risico van cumulatie boven de materialiteitsgrens aanwezig was, kan niet met recht worden volgehouden dat de klacht ongegrond is, omdat de fraude in dit geval van te geringe betekenis was om van invloed te zijn op de getrouwheid van de geconsolideerde jaarrekening. Evenmin kan een accoun-

tant zich in een geval als het onderhavige verschuilen achter de mededeling dat hij geen opdracht tot controle bij klaagster 2) had.

4.12 Betrokkene heeft ten tijde van de controle met het negeren van meergenoemd frauderisico en het nalaten van het toepassing geven aan het bepaalde in NVCOS 600 onder 26 of 27 onvoldoende blijk gegeven van een professioneel-kritische instelling en daarmee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel 'deskundigheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC of 'vakbekwaamheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel 2 onder d van de VGBA. De klacht is in zoverre reeds daarom gegrond; betrokkene had immers op basis van deze gebrekkige controle geen (goedkeurend) oordeel mogen afgeven. Of het getrouwe beeld van de jaarrekening door het nalaten van betrokkene is aangetast, kan worden daargelaten. Zulks zou de facto ertoe leiden dat de Accountantskamer de controle van de jaarrekeningen zelf ter hand zou moeten nemen, hetgeen haar taak als tuchtrechter te buiten gaat.

4.13. De vorenstaande overwegingen gelden in hun geheel voor de boekjaren 2010 tot en met 2013.

Voor het boekjaar 2009 dient te worden opgemerkt dat voormelde NVCOS 600 niet van toepassing is, omdat de toenmalige tekst geen regels stelde in het geval de groepsaccountant, zoals in onderhavig geval, geen gebruik maakt van de werkzaamheden van een (buitenlandse) andere accountant met betrekking tot de te consolideren deelneming.

Echter voor dat boekjaar geldt naar het oordeel van de Accountantskamer dat, nu betrokkene niet kon vertrouwen op werkzaamheden van een andere accountant, hij bij zijn controle van de groepsjaarrekening op grond van de hiervoor gemelde andere standaarden óók bij de controle van de te consolideren cijfers van de Duitse dochter het op die cijfers betrekking hebbende frauderisico had moeten overwegen en de daaruit voortvloeiende werkzaamheden met de vereiste omvang en diepgang had moeten uitvoeren, en geldt mutatis mutandis hetzelfde dat hem ook voor dat boekjaar verweten moet worden dat hij onvoldoende blijk heeft gegeven van een professioneel-kritische instelling ter zake.

4.14 Nu de klacht (grotendeels) gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daaromtrent houdt zij rekening met de aard en de ernst van de verzuimen van betrokkene en de omstandigheden waaronder deze zich hebben voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregel van berisping passend en geboden. Daarbij heeft zij enerzijds in aanmerking genomen dat betrokkene met zijn nalaten in deze zaak de verantwoordelijkheden van een groepsaccountant heeft miskend en anderzijds dat betrokkene niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld.

4.15 Op grond van al het hiervoor overwogene moet als volgt worden beslist.

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond in voege als hiervoor omschreven;
- legt ter zake aan betrokkene op de maatregel van **berisping**;

- verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba, na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven;
- verstaat dat betrokkene, op grond van het bepaalde in artikel 23 derde lid Wtra, het door klaagsters betaalde griffierecht van € 70,-- (zeventig euro) aan klaagsters vergoedt.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. R.P. van Eerde en mr. drs. M. Stempfer (rechterlijke leden) en A.M.H. Homminga AA en P. Mansvelder RA (leden-accountants), in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 19 mei 2017.

\_\_\_\_\_  
secretaris

\_\_\_\_\_  
voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: \_\_\_\_\_

Ingevolge artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door middel van het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.