

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 14/3085 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 14/3085 Wtra AK van 8 juli 2019

de stichting **AUTORITEIT FINANCIËLE MARKTEN (AFM)**,
gevestigd te Amsterdam,
KLAAGSTER,
raadslieden: mr. R.W. Veldhuis en mr. M.L. Batting,

t e g e n

Y,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats1],
BETROKKE NE,
raadslieden: mr. J.F. Garvelink en mr. A.J. Raat.

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 5 december 2014 ingekomen klaagschrift van diezelfde datum met bijlagen;
- het op 17 april 2015 ingekomen verweerschrift van diezelfde datum met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 12 juni 2015 waar zijn verschenen namens klaagster [A], manager van de afdeling kwaliteitscontrole bij klaagster, en [B], toezichthouder bij klaagster, bijgestaan door mr. M.L. Batting en mr. R.W. Veldhuis, advocaten te Den Haag, en betrokkene in persoon, bijgestaan door mr. J.F. Garvelink en mr. A.J. Raat, advocaten te Amsterdam.

1.3 Klaagster en betrokkene hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn

overgelegd) onderscheidenlijk toegelicht, alsmede doen antwoorden en/of geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

1.4 Bij brief van 25 oktober 2018 zijn partijen ervan op de hoogte gebracht dat de zaak in verband met het overlijden van de betrokken secretaris en het inmiddels als lid afgetreden zijn van een rechterlijk lid en een accountantslid van de oorspronkelijke kamer, die de zaak in behandeling had genomen, verwezen was voor verdere behandeling naar onderstaande kamer.

1.5 Vervolgens is kennisgenomen van de in deze zaak nader gewisselde en aan partijen bekende stukken, waaronder:

- de brief van mr. Batting voornoemd van 27 november 2018;
- de brief van mr. Garvelink voornoemd van 27 november 2018;
- de brief van de voorzitter van de Accountantskamer van 16 januari 2019;
- het proces-verbaal van de zitting van 12 juni 2015;
- de brief van mr. Batting van 13 maart 2019 inhoudende een reactie naar aanleiding van voormeld proces-verbaal;
- de brief van mr. Garvelink van 13 maart 2019 inhoudende een reactie naar aanleiding van voormeld proces-verbaal.

1.6 In overleg met partijen is afgezien van een nadere mondelinge behandeling.

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 is verbonden aan [accountantskantoor1] te [plaats1] (hierna: [accountantskantoor1]). Vanaf 2002 is hij de externe accountant geweest van [BV1] (hierna: [BV1]), handelend onder de naam [handelsnaam], en van [BV2] (hierna: [BV2]), welke vennootschap ten tijde van belang houdster was van 70% van de aandelen in [BV1]. De overige 30% werden toen gehouden door [BV3] (hierna: [BV3]). Betrokkene was verantwoordelijk voor de controle van de jaarrekeningen van [BV1] en [BV2] over 2010.

2.2 [BV1] had volgens haar jaarrekening over 2010 ultimo dat jaar een balanstotaal van (afgerond) € 120.300.000,-, een netto omzet van (afgerond) € 269.500.000,- en een resultaat na belastingen van (afgerond) € 554.000,-. [BV2] had in 2010 volgens haar geconsolideerde jaarrekening over dat jaar, waarvan de jaarrekening van [BV1] integraal onderdeel uitmaakt, een balanstotaal van (afgerond) € 130.400.000,-, een netto omzet van (afgerond) € 269.800.000,- en een resultaat na belastingen van (ook weer afgerond) € 579.000,-. De activiteiten vonden voornamelijk plaats binnen [BV1] en betreffen het leveren van gas en elektriciteit aan huishoudens, kleine bedrijven en Multi-sites. [BV1] verantwoordde de omzet in haar jaarrekening aan de hand van de door haar gedurende het jaar ingekochte volumes aan gas en elektra, welke volumes daartoe werden vermenigvuldigd met het gemiddeld verkooptarief dat werd ontleend aan de klantendatabase. Aan klanten van [handelsnaam] werd maandelijks een voorschot voor geleverd gas en/of geleverde elektriciteit in rekening gebracht. Eénmaal per jaar ontvingen zij een afrekening. Omdat het boekjaar niet samenviel met het jaar waarop een afrekening

betrekking had, werd het verschil tussen de verantwoorde omzet en de in rekening gebrachte voorschotten, voor zover nog niet afgerekend, in de balans verantwoord onder de post "Nog te verrekenen inzake elektra en gas". Volgens de jaarrekening over 2010 van [BV1] ging het ultimo 2010 om (afgerond) € 4.404.000,-.

2.3 [Accountantskantoor1] hanteerde voor controleopdrachten zoals die bij [BV1] en [BV2] een geautomatiseerde "tool" voor het documenteren van de controle, genaamd Auditor.

2.4.1 Op 7 oktober 2010 heeft een pre-audit meeting plaatsgevonden waarin betrokkene met de controleleider en twee assistent-accountants de planning van de controles van [BV1] en [BV2] voor het boekjaar 2010 heeft besproken. Tijdens deze meeting zijn onder meer de belangrijkste bevindingen uit voorgaande controles aan de orde gekomen. Een van de belangrijkste bevindingen was dat in voorgaande jaren een omvangrijke post aan onverklaarde omzet is geconstateerd. Blijkens de notulen van de meeting is over deze bevinding het volgende vastgelegd:

"Inzake de omzetverantwoording over het boekjaar 2009 blijkt uit de vergelijking tussen de SOLL- en IST-positie een omvangrijke post aan onverklaarde omzet. Uit analyses blijkt dat dit wordt veroorzaakt doordat query's voor de nog te factureren omzet aan elektra en gas niet juist zijn."

2.4.2 Tijdens de pre-auditmeeting zijn ook de frauderisico's besproken. De notulen van de meeting vermelden daarover onder meer het volgende:

"De integriteit van de leiding wordt bij de bespreking buiten beschouwing gelaten. De bespreking heeft dus met name betrekking op het risico van werknemersfraude. Het voltallige controleteam is zich volledig bewust van het belang van de juiste mentale houding tijdens en na de controle voor wat betreft de mogelijkheid van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.

Gelet moet worden op:

Het risico op het doorbreken van de waardekringloop:

Voor dit risico kan onderscheid gemaakt worden in de volgende risico's":

- onrechtmatigheden bij het uitvoeren van excasso's: diverse aansluiting tussen de klantendatabase en de werkelijke uitbetaling zijn van groot belang. Bijvoorbeeld de som van rekeningnummer (batchtotal) en de autorisatie van de uitbetaling.
- het aanpassen van termijnbedragen en verwijderen van cliënten.
- het opzettelijk niet verzenden van een jaarnota en als betaald aanmerken.
- aanpassen bankrekeningen in- en excasso en na betaling weer terugzetten in systeem.

In het verleden hebben enkele van de bovenstaande risico's zich ook daadwerkelijk voorgedaan (fraude met aanpassen bankrekeningnummers, termijnbedragen en excasso's). Naar aanleiding hiervan zijn de procedures rondom de in- en excasso aangepast en ook de bevoegdheden van de medewerkers in de klantendatabase. Derhalve wordt het geïdentificeerde frauderisico inmiddels op laag ingeschat gezien de functiescheiding die (geautomatiseerd middels competentietabellen) wordt toegepast binnen de klantendatabase (gescheiden verantwoordelijkheid voor aannemen nieuwe klanten, registratie gegevens in de klantendatabase, procuratie en registratie in de financiële administratie) en de procuratieregeling die is ingesteld binnen [BV1]. Tijdens de interimcontrole zullen wij de opzet, het bestaan en de werking van deze getroffen interne beheersingsmaatregelen beoordelen om vast te stellen of het frauderisico in voldoende mate wordt afgedekt. Tevens zullen wij tijdens de eindejaarscontrole diverse gegevensgerichte werk-

zaamheden uitvoeren om dit risico te beperken waaronder cijferbeoordelingen, verbandcontroles en detailcontroles (met name gericht op uitzonderingslijsten).”

Voorts is in de pre-auditmeeting het frauderisico op onvolledige opbrengstverantwoording geadresseerd. Hierover is het volgende in de notulen vastgelegd:

“Het risico op onvolledige opbrengstverantwoording

Dit betreft een verplicht frauderisico binnen auditor. Op basis van de binnen [BV1] aanwezige AO/IB en onze ervaringen uit het verleden schatten wij dit risico op laag. Tijdens de interimcontrole zullen wij de aanwezige functiescheiding binnen de organisatie en de getroffen interne beheersingsmaatregelen rondom het verkoopproces beoordelen (opzet, bestaan en werking) om vast te stellen of dit risico in voldoende mate wordt afgedekt. Tevens zullen wij tijdens de eindejaarscontrole diverse gegevensgerichte werkzaamheden uitvoeren om dit risico te beperken waaronder cijferbeoordeling, verbandcontroles en detailcontroles (met name gericht op uitzonderingslijsten).

(...)

Het controleteam spreekt af dat zij zich te allen tijde bewust zal zijn van de mogelijkheid van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Teneinde dit te bewerkstelligen zal voor iedere post van de jaarrekening en/of proces een dossier aangelegd worden met betrekking tot fraude, waarbij wordt aangegeven welke controlemaatregelen zijn uitgevoerd gericht op het ontdekken van fraude.

Eventuele aanwijzingen of twijfelgevallen zullen eerst worden besproken met controleleider en/of accountant.”

2.5 Op 26 november 2010 heeft een pre-audit meeting met de leiding van [BV1] plaatsgevonden.

2.6 De interimcontrole heeft plaatsgevonden in de periode van 26 november 2010 tot en met 2 december 2010.

2.7 De eindcontrole is gestart op 11 juli 2011. Op 23 augustus 2011 heeft een slotbespreking met de leiding van [BV1] plaatsgevonden over de jaarrekening 2010 van [BV1].

2.8 De Nederlandse Mededingingsautoriteit (thans Autoriteit Consument en Markt, hierna: NMA) heeft op 8 maart 2011 aan [BV1] twee boetes opgelegd van in totaal € 2.096.000,- vanwege overtreding van de Colportagewet. In de jaarrekening van [BV1] zijn deze boetes vermeld onder het hoofd “Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen”. Tegen de boetes zijn rechtsmiddelen aangewend en vanwege de onzekerheid over de uitkomsten van deze procedures zijn de boetes als reserveringen verwerkt in de balans.

2.9 Betrokkene heeft over het hiervoor bedoelde onderzoek en over de opgelegde boetes in maart 2011 gesproken met het bestuur van [BV1] en mede naar aanleiding daarvan een memo gedateerd 25 maart 2011 opgesteld. Daarin valt onder meer te lezen dat de boetes zijn opgelegd vanwege (kort gezegd) colportagepraktijken, dat [BV1] daarmee al twee jaar geleden is gestopt en dat [BV1] daarom “beroep” zal aantekenen tegen de boete. In het memo is verder vastgelegd dat [accountantskantoor1] gezien deze reactie van [BV1] geen aanleiding ziet om de dienstverlening aan [BV1] stop te zetten. Verderop is vermeld dat een team van NMA op 14 maart 2011 bij [BV1] “op bezoek is geweest” en dat is gebleken dat “men op zoek is naar het niet tijdig uitbetalen van afrekeningen uit hoofde van energie en gas aan ex-cliënten”. Betrokkene heeft dit

laatste met [BV1] besproken en toen vernomen dat “deze praktijken niet aan de orde zijn.” Hoogstens wordt, aldus het memo, “een door de netbeheerder doorgegeven meterstand niet direct verwerkt in een afrekening bij ex-cliënten omdat deze in de praktijk veelal onbetrouwbaar blijkt te zijn. Derhalve wordt eerst een tweede meterstand afge wacht alvorens tot afrekening over te gaan.” Directieleden hebben volgens het memo kenbaar gemaakt aan [accountantskantoor] dat volledige medewerking aan het onderzoek zal worden verleend en dat er door NMA geen melding is gemaakt van laakbare of strafbare feiten en er ook nog geen beschuldiging is geuit. Mede gelet op deze uitlatingen is er geen reden voor [accountantskantoor] om de dienstverlening aan [BV1] stop te zetten, zo besluit het memo.

2.10 Op 29 november 2011 heeft de controleleider [BV1] in een e-mailbericht verzocht in het directieverslag een toelichting op te nemen over het onderzoek van NMA inzake het niet tijdig afrekenen met ex-klanten. In het directieverslag dat onderdeel uitmaakt van het rapport van betrokkene bij de jaarrekening over 2010 is naar aanleiding daarvan het volgende vermeld:

“De NMA is op 14 maart 2011 een onderzoek gestart naar het niet tijdig uitbetalen van afrekeningen uit hoofde van energie en gas aan ex-cliënten. Het betreft eindnota’s waarbij [handelsnaam] twijfels had over de meterstanden die door de netbeheerder waren opgegeven en die daardoor te lang waren blijven liggen. Inmiddels heeft [handelsnaam] een reparatieactie afgerond, van de nog niet verstuurde eindnota’s van ex-klanten. Vanaf nu nemen wij als energieleverancier wel zelf de verantwoordelijkheid voor het achterhalen van de juiste eindstanden. Ten tijde van het opstellen van deze jaarrekening is het onderzoek nog in volle gang. Op grond van de status van het onderzoek tot nu toe, is de verwachting dat de NMA in **december** met een boetebesluit zal komen.”

In de jaarrekening is aan het slot (onder het hoofd “Overige gegevens”) als belangrijke gebeurtenis na balansdatum een vergelijkbare mededeling opgenomen.

2.11 Betrokkene heeft op 29 november 2011 een goedkeurende verklaring afgegeven bij de jaarrekening 2010 van [BV1].

2.12 Op 9 december 2011 heeft de NMA [BV1] twee boetes opgelegd van in totaal € 7.202.000,- voor het niet of niet tijdig verzenden van eindafrekeningen aan een grote groep kleinverbruikers. In het boetebesluit is onder de kop “Feiten en omstandigheden” het volgende opgenomen:

“[Handelsnaam] heeft in de periode van 1 maart 2005 tot en met 10 maart 2011 – de periode waarop het onderzoek van de Energiekamer NMA (hierna ook: EK) betrekking had – aan een grote groep kleinverbruikers niet of niet-tijdig een eindafrekening gezonden. Dit was mede het gevolg van een door [handelsnaam] gehanteerde handelwijze waarbij een deel van de opgemaakte eindafrekeningen opzettelijk werd verwijderd uit het naar de drukker te verzenden bestand. Het selecteren van dat deel van de eindafrekeningen gebeurde door middel van speciaal voor dat doel ontwikkelde geautomatiseerde processen. Er werd daarbij onder andere geselecteerd op afnemers die nog geld van [handelsnaam] terug moesten krijgen. De afnemer waarvan de eindafrekening niet was verzonden, ontving de eindafrekening alleen wanneer hij zelf contact opnam met [handelsnaam]. Mede als gevolg van deze handelwijze werd een grote groep eindafrekeningen niet tijdig verzonden.

Naast het feit dat aangehouden eindafrekeningen niet werden verzonden, vond de financiële verrekening van het eindsaldo dat op de eindafrekening wordt weergegeven, evenmin plaats.

Bij de binnen [handelsnaam] ingebedde systematiek van het schonen verrichtten meerdere medewerkers en directieleden handelingen teneinde eindafrekeningen te selecteren (...). In een e-mail werd bovendien gesproken van 'illegaal schonen'. Het aanhouden van de eindafrekeningen berustte op een expliciete keuze van de onderneming. Ook werd bijgehouden hoeveel geld er werd achtergehouden als gevolg van het schonen. Binnen [handelsnaam] was algemeen bekend dat het aanhouden van eindafrekeningen leidde tot het niet-versturen van eindafrekeningen. [Handelsnaam] heeft echter nagelaten om adequate maatregelen te treffen om de processen aan te passen, zelfs nadat medewerkers hadden aangegeven dat zij moeite hadden met het gevoerde beleid."

In het boetebesluit is verder vermeld dat NMA op 22 november 2011 heeft vastgesteld dat [BV1] in 2011 alsnog aan ongeveer 30.000 ex-klanten eindafrekeningen heeft verzonden en op basis daarvan in totaal ruim € 9.300.000 heeft uitbetaald. De boetes zijn bij uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven van [datum] herroepen. Volgens deze uitspraak is tussen de partijen, onder wie [BV1], niet in geschil dat [BV1] in de periode van 1 maart 2005 tot en met 10 maart 2010 in een groot aantal gevallen heeft nagelaten een eindnota te sturen aan afnemers die naar een andere energieleverancier overstapten.

2.13 Op 16 januari 2012 heeft een Algemene vergadering (hierna: AV) van [BV1] plaatsgevonden. De jaarrekening van [BV1] is hierin niet vastgesteld, omdat [BV3] als 30% aandeelhouder daar niet mee kon instemmen. In een e-mailbericht van [BV3] aan [BV1] van 19 januari 2012, waarvan een kopie aan betrokkene is gezonden, is vermeld dat [BV3] eerst de resultaten van een onderzoek door [accountantskantoor2] wil afwachten alvorens te besluiten over de vaststelling van de jaarrekening van [BV1]. In verband met het bepaalde in artikel 2:394 derde lid, van het Burgerlijk Wetboek (BW) is de niet vastgestelde jaarrekening van [BV1], na afstemming met de aandeelhouders, op 30 januari 2012 bij de Kamer van Koophandel gedeponneerd.

2.14 Het management van [BV1] heeft betrokkene in een e-mailbericht van 5 maart 2012 onder meer in kennis gesteld van een door [BV3] aanhangig gemaakte enquête-procedure bij de Ondernemingskamer. Over het onder 2.13 vermelde onderzoek door [accountantskantoor2] is in ditzelfde bericht meegedeeld dat [accountantskantoor2] gaat onderzoeken of de in de conceptjaarrekening van [handelsnaam] opgenomen cijfers (en de cijfers in de jaarrekeningen van andere jaren indien er aanleiding is voor twijfel) correct zijn en of de goedkeurende verklaring(en) op die jaarrekening(en) terecht is/zijn afgegeven. De Ondernemingskamer heeft naar aanleiding van het verzoek van [BV3] vast te stellen dat zich bij [BV1] wanbeleid heeft voorgedaan in een beschikking van 9 juli 2014 (voor zover hier van belang) geoordeeld dat zij de conclusie van de door haar benoemde onderzoeker deelt dat de gang van zaken en de handelwijze rond eindafrekeningen van klanten die switchten, wanbeleid van [BV1] oplevert. Uit deze beschikking blijkt dat deze conclusie overeenkomt met de constatering van de NMA in het rapport dat ten grondslag ligt aan de boetebesluiten.

2.15 Op 27 maart 2012 heeft betrokkene een goedkeurende verklaring afgegeven bij de geconsolideerde jaarrekening 2010 van [BV2]. Op de laatste bladzijde van de

controleverklaring is als belangrijke gebeurtenis na balansdatum vermeld dat (kort gezegd) NMA op basis van het onderzoek naar het niet tijdig uitbetalen van afrekeningen van energie en gas aan ex-klienten boetes had opgelegd ter hoogte van de bedragen opgenomen in het boetebesluit van 9 december 2011. Daaraan is toegevoegd dat beide boetes niet zijn verwerkt in de jaarrekening over 2010.

2.16 Op 22 augustus 2012 is door klaagster een incidentmelding ontvangen van [accountantskantoor1] inzake [BV1], nadat er vragen waren gerezen over het afgeven van goedkeurende accountantsverklaringen bij de jaarrekeningen van [BV1] en [BV2], terwijl uit onderzoek van NMA was gebleken dat [BV1] jarenlang te laat of zelfs geen eindafrekeningen had verstuurd aan klienten die hun leveringsovereenkomst met haar hadden opgezegd en nog geld tegoed hadden.

3. De klacht

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

3.2 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:

betrokkene heeft onvoldoende controlewerkzaamheden verricht ten aanzien van zijn verantwoordelijkheid een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten om te kunnen komen tot goedkeurende verklaringen bij de jaarrekeningen van [BV1] en [BV2]; betrokkene heeft in zijn controle (geen of onvoldoende) aandacht besteed aan twee gebeurtenissen na balansdatum, te weten de op 9 december 2011 door de NMA aan [BV1] opgelegde boetes en het niet vaststellen van de jaarrekening van [BV1] door de AV op 16 januari 2012.

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 op de Registeraccountants (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 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, omdat 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. Het handelen en/of nalaten dient mede getoetst te worden aan de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (hierna: NV COS), zoals deze

luiden voor controles van financiële overzichten over perioden die afsluiten na 15 december 2010.

4.3 Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klaagster 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.

4.4 De Accountantskamer zal hierna allereerst aandacht schenken aan een inleidend verweer van betrokkene dat kennelijk betrekking heeft op beide klachtonderdelen.

4.5 Dit inleidende verweer houdt (gelet op het gestelde in hoofdstuk 5 van het verweerschrift) samengevat in dat de klacht ten onrechte is geschreven vanuit NV COS 240. Klaagster verliest volgens betrokkene uit het oog dat een accountantscontrole niet specifiek is ingericht op het ontdekken van fraude. Verkrijgt de accountant tijdens de uitvoering van de controleopdracht aanwijzingen van fraude dan dient hij aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten, afgestemd op het vaststellen van aard en omvang van de fraude in relatie tot de jaarrekening. De feiten en omstandigheden die klaagster aan haar klacht ten grondslag legt, vormen geen aanwijzing voor fraude. Het niet tijdig versturen van eindafrekeningen door [BV1] kwalificeert ook niet als fraude. Het raakte zelfs de jaarrekening van [BV1] niet, gelet op de wijze waarop [BV1] haar omzet verantwoordde (te weten aan de hand van ingekochte volumes aan elektra en gas vermenigvuldigd met een gemiddeld verkooptarief). Er was dan ook geen aanleiding te veronderstellen dat het niet tijdig versturen van eindafrekeningen een afwijking van materieel belang zou veroorzaken zoals bedoeld in paragraaf 3 van NV COS 240. Er was ook geen sprake van het wederrechtelijk onttrekken door of het doen toevloeien van gelden aan [BV1] of van frauduleuze financiële verslaggeving. Het (al dan niet) in strijd met de voor energiemaatschappijen geldende regelgeving niet tijdig versturen van eindafrekeningen valt meer in het raamwerk van NV COS 250. Klaagster ziet dat volgens betrokkene over het hoofd.

4.6 De Accountantskamer stelt vast dat de stelling van betrokkene dat er geen aanleiding was te veronderstellen dat het niet tijdig versturen van eindafrekeningen in de jaarrekening van [BV1] en [BV2] over 2010 een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude zou veroorzaken in de kern steunt op twee argumenten. Ten eerste het gegeven dat de niet tijdig verzonden eindafrekeningen die resulteerden in verplichtingen aan klanten tot het terugbetalen van te veel betaalde voorschotten in die jaarrekening (juist en volledig) waren verwerkt onder de post "nog te verrekenen inzake elektra en gas". Het tweede argument is kennelijk ontleend aan paragraaf 3 van NV COS 240, voor zover die ziet op afwijkingen van materieel belang als gevolg van het oneigenlijk toe-eigenen van activa toebehorend aan de te controleren entiteit.

4.7 Dit verweer slaagt niet. Betrokkene miskent allereerst dat uit het onderzoek van de NMA, waarvan betrokkene de uitkomsten niet heeft weersproken, niet alleen is gebleken dat eindafrekeningen niet tijdig werden verzonden, maar ook (zie 2.12 van deze uitspraak) dat "de financiële verrekening van het eindsaldo dat op de eindafrekening wordt weergegeven" niet plaatsvond. Bovendien gaat het in beide gevallen volgens de NMA om opzettelijke en systematische handelingen die voortvloeien uit een expliciete keuze van het bestuur van [BV1]. Deze handelingen vallen daarom zeer wel te scharen onder fraude in de zin van paragraaf 11 van NV COS 240 dat fraude (onder meer en

kort gezegd) omschrijft als een opzettelijke handeling door het management, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding met het doel een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen. Zeker als daarbij bedacht wordt dat de jarenlange praktijk van het niet (tijdig) verzenden en niet terugbetalen van te veel betaalde voorschotten de mogelijkheid in zich borg dat op (kortere of langere) termijn (niet alleen voormalige klanten benadeeld zouden kunnen worden maar dat ook) activa aan de entiteit zouden kunnen worden onttrokken (in welke vorm dan ook). Die onttrekking kan in dat geval wel tot een afwijking van materieel belang leiden. In dat kader is ook paragraaf 35 van NV COS 240 relevant, die ziet op de kwalitatieve materialiteitsaspecten van fraude. Deze paragraaf vereist dat de accountant, als hij een afwijking constateert, ongeacht of deze van materieel belang is, en reden heeft om aan te nemen dat deze het gevolg van fraude is of kan zijn en dat het management daarbij betrokken is, de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude herevalueert, alsook het effect daarvan op de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om op de ingeschatte risico's in te spelen. Betrokkene diende daarop naar het oordeel van de Accountantskamer bedacht te zijn gelet op de van hem (op grond van NV COS 240 maar ook op grondslag van het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid in de zin van artikel A-100.4 onder c van de VGC) te verlangen voortdurende professioneel-kritische instelling. Daarenboven geldt nog dat een van de doelstellingen van de accountant volgens paragraaf 10 van de NV COS 240 is het onderkennen en inschatten van frauderisicofactoren en het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's van materieel belang die een gevolg is van fraude. Anders dan betrokkene stelt, verwijt klagster hem immers niet dat hij de "vermeende" fraude (in de vorm van het niet tijdig versturen van eindafrekeningen door [BV1]) niet heeft ontdekt, maar dat hij onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht met het oog op het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

klachtonderdeel 1

4.8 Klagster heeft voor iedere te onderscheiden controlefase uiteengezet waarom naar haar opvatting betrokkene onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht om tot goedkeurende verklaringen bij beide jaarrekeningen te komen. De Accountantskamer zal hierna ook deze volgorde aanhouden.

De aanvang van de controle

4.9 Over de aanvang van de controle stelt klagster dat betrokkene onvoldoende werkzaamheden heeft gepland ten aanzien van de in eerdere boekjaren geconstateerde onverklaarde verschillen in de omzet. Betrokkene heeft in eerdere boekjaren vastgesteld dat gebruikte query's, aan de hand waarvan informatie van een digitale database wordt uitgevraagd voor het bepalen van de omzet, niet goed werkten. Betrokkene is echter niet nagegaan of de query's vervolgens waren aangepast. Volgens klagster is ook niet gebleken dat betrokkene werkzaamheden heeft gepland om te bezien of hij wel kon afgaan op de juistheid van de SOLL-positie van de omzet. Klagster stelt voorts het onbegrijpelijk te vinden dat betrokkene het frauderisico op managementniveau buiten beschouwing heeft gelaten, nu juist op dit niveau het risico op fraude in zijn algemeenheid des te groter wordt geacht, zoals ook blijkt uit de toepasselijke NV COS. Tevens heeft betrokkene volgens klagster nagelaten de frauderisico's te bespreken met het management. Tot slot stelt klagster dat betrokkene geen aandacht heeft be-

steed aan de uitzending van het televisieprogramma [televisieprogramma] op [datum] en het onderzoek van NMA dat (mede) naar aanleiding hiervan bij onder andere [BV1] is gestart en waarover [BV1] bij brief van 29 januari 2010 is geïnformeerd. Volgens klaagster volgt hieruit dat betrokkene al tijdens de pre-audit fase van de controle geen professioneel-kritische instelling heeft gehad.

4.10 Betrokkene heeft in zijn verweer uiteengezet dat de door klaagster geuite verwijten die op dit deel van de controle zien, ongegrond zijn. Ten aanzien van de in eerdere jaren geconstateerde aansluitverschillen stelt betrokkene dat sprake was van twee query's. De eerste query had betrekking op het bepalen van de omzet zoals die uit de klantendatabase bleek (SOLL-IST) positie. Deze query is door betrokkene beoordeeld en daaruit bleken geen bijzonderheden. De tweede query had betrekking op de te verrekennen omzet inzake geleverde elektra en gas per klant. Betrokkene heeft weliswaar in voorgaande jaren vastgesteld dat deze query niet juist was, maar heeft deze niet gebruikt bij de controle van de omzetverantwoording in de jaarrekening. Er was derhalve voor betrokkene geen aanleiding om controlewerkzaamheden te plannen (en uit te voeren) ten aanzien van deze niet bruikbare query. Tegenover het algemene verwijt van klaagster dat betrokkene de integriteit van de leiding van [BV1] ten onrechte buiten beschouwing zou hebben gelaten, stelt betrokkene dat hij in het kader van de jaarrekeningcontrole op grond van zijn eigen waarnemingen en op grond van controles over voorgaande jaren geen indicatie had om te twifelen aan de integriteit van het bestuur van [BV1] en dat hij zijn conclusies dienaangaande ook in een memo gedateerd 1 oktober 2010 in het dossier heeft vastgelegd (productie 8 bij het klaagschrift). Ten aanzien van de uitzending van [televisieprogramma] en het onderzoek van de NMA naar colportageactiviteiten stelt betrokkene dat hij heeft geconstateerd dat [BV1] naar aanleiding van dit onderzoek het contract met de partij die de colportageactiviteiten uitvoerde, heeft beëindigd. Betrokkene stelt dat hij het controleteam tijdens de pre-auditmeeting hierover heeft geïnformeerd. Voorts hebben betrokkene en zijn controleleider op 26 november 2010 een pre-audit meeting met de financieel directeur van [BV1] gehouden waarin onder meer frauderisico's zijn besproken en tevens aan de orde is gekomen dat [BV1] een werkgroep had opgericht specifiek gericht op frauderisico's. Het verslag van deze bespreking is door betrokkene als productie 27 bij het verweerschrift overgelegd.

4.11 De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene de verwijten van klaagster met betrekking tot de aanvang van de controle voldoende heeft weersproken. Met betrekking tot de in voorgaande jaren geconstateerde aansluitverschillen heeft hij in het dossier vastgelegd dat evenals voorgaand jaar, de query's in 2010 nog steeds niet bruikbaar zijn en derhalve niet kunnen dienen als basis voor de aansluiting van de SOLL- en IST-positie en dat hij terecht onder ogen heeft gezien dat de omzet door [BV1] op een andere wijze wordt bepaald. Voor wat betreft de integriteit van de leiding heeft betrokkene voldoende aannemelijk gemaakt en in het dossier vastgelegd dat er met de kennis van dat moment (blijkend uit het memo van 1 oktober 2010) geen omstandigheden waren die zouden moeten leiden tot twijfels dienaangaande. Ook de reactie van het management van [BV1] naar aanleiding van het onderzoek van de NMA naar colportagepraktijken hoefde voor betrokkene geen aanleiding te zijn om de integriteit van het management in twijfel te trekken. Betrokkene heeft door overlegging van een besprekingsverslag met de financieel directeur voldoende aannemelijk gemaakt dat frauderisico's wel zijn besproken met de leiding bij de aanvang van de interimcontrole.

De slotsom is dat de verwijten met betrekking tot de aanvang van de controle niet terecht zijn en dat het klachtonderdeel in zoverre ongegrond is.

De interimcontrole

4.12 Klaagster heeft erop gewezen dat betrokkene al tijdens dit onderdeel van de controle afwijkingen heeft geconstateerd in de verzending van eindafrekeningen aan (ex-)klanten. Klaagster ontleent dit aan het op 1 december 2010 opgestelde afsluitende memo voor de interimcontrole, waarin is vermeld:

“Uitzonderingslijsten. (...). Tijdens onze interimcontrole hebben wij geconstateerd dat aan een (ex-)klant nog steeds gas wordt geleverd (...), terwijl er geen voorschotten worden geïncasseerd en ook voor het opzeggen van het elektra geen afrekening is opgesteld. Daarnaast heeft klant 260402 op 6 januari opgezegd voor de levering van gas en elektra, echter ten tijde van onze interimcontrole was de eindafrekening hiervoor nog niet opgesteld. Beide gevallen zijn niet naar voren gekomen in de uitzonderingslijsten. Opvallend is dat voor onze selecties van slechts 7 afrekeningen dit tweemaal voor komt. (...).”

Voorts wijst klaagster erop dat het betrokkene bekend was dat in eerdere boekjaren onverklaarde verschillen in de omzet waren geconstateerd. Betrokkene was op de hoogte van het frauderisico betreffende het niet verzenden van eindafrekeningen dat zich in eerdere jaren ook daadwerkelijk had voorgedaan. Betrokkene heeft niettemin het frauderisico in de planningsfase als laag ingeschat en heeft in de geconstateerde afwijkingen geen aanleiding gezien de frauderisico's te herbezien. Klaagster merkt voorts op dat betrokkene bij de interimcontrole geen verbanden heeft gelegd met de bij de planning van de controle geïdentificeerde frauderisico's zoals neergelegd in de notulen van de pre-audit meeting van 7 oktober 2010, meer specifiek de risico's op het doorbreken van de waardekringloop, waaronder onrechtmatigheden bij het uitvoeren van de excasso's of het opzettelijk niet verzenden van een jaarnota en als betaald aanmerken. Betrokkene concludeert in het memo van 1 december 2010 dat de werking van de AO/IB is vastgesteld, echter naar de mening van klaagster is niet duidelijk hoe hij tot deze conclusie heeft kunnen komen, omdat hij ook heeft vastgesteld dat omzetaansluitingen niet consequent worden opgesteld, dat rapportages ten aanzien van uitzonderingslijsten ontbreken en dat hij afwijkingen in de afrekeningen heeft geconstateerd die niet op de uitzonderingslijsten voorkomen. Tot slot heeft klaagster erop gewezen dat betrokkene heeft gepland de bevindingen met het management te communiceren en aanbevelingen te doen ten aanzien van de omzetaansluitingen, maar dat van enige communicatie met het management niet is gebleken. Hiermee getuigde de controle er niet van dat betrokkene deze met de vereiste professioneel-kritische instelling heeft verricht en heeft hij niet voldoende en geschikte controle-informatie verkregen.

4.13 Betrokkene heeft in zijn verweerschrift uiteengezet dat hij tijdens de interimcontrole een aantal systeemgerichte controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd ten aanzien van het verkoopproces, teneinde de in de planningsfase geïdentificeerde risico's op fraude te mitigeren, en hierbij verwezen naar een screenshot uit Auditor dat als productie 29 bij het verweerschrift is gevoegd. De afwijkingen met betrekking tot de eindafrekeningen waarop klaagster het oog heeft, zijn door betrokkene niet gezien als een specifieke aanwijzing voor fraude. Betrokkene heeft van [BV1] vernomen dat zij de jaarnota respectievelijk eindafrekening nog niet had verstuurd, omdat zij in afwachting was van de opgave van de definitieve meterstand van de netbeheerder. Hierbij merkt betrokkene op dat de desbetreffende eindafrekeningen nog niet uit de klantendatabase waren

verwijderd. Uit het latere onderzoek door de NMA is gebleken dat dit met een deel van de opgemaakte eindafrekeningen wel was gebeurd. De bevinding dat de hiervoor bedoelde afwijkingen niet voorkwamen op de uitzonderingslijsten van [BV1] heeft betrokkene evenmin gezien als een specifieke aanwijzing voor fraude. Betrokkene wijst er hierbij op dat bij de eindejaarcontrole is toegelicht dat hij niet op deze interne beheersingsmaatregel heeft gesteund; de uitzonderingslijsten waren voornamelijk bedoeld als sturingsinformatie voor het management. Een andere bevinding uit de systeemgerichte werkzaamheden was dat op een aantal eindafrekeningen geen bankrekeningnummer vermeld stond. Betrokkene heeft deze bevinding evenmin gezien als een specifieke aanwijzing voor fraude, maar als een lay-out issue. Bovendien had de bevinding geen betrekking op de door hem geïdentificeerde frauderisico's. Betrokkene heeft voorts aangevoerd dat de controle van de procedures omtrent de integriteit van de klantendatabank waren bedoeld om vast te stellen in hoeverre op de klantendatabank gesteund kon worden bij de controle van de door [BV1] ten behoeve van de verantwoording van haar omzet gehanteerde normtarieven. Betrokkene stelt door middel van systeemgerichte werkzaamheden te hebben vastgesteld dat dat het geval was, meer niet. Klaagster miskent naar de mening van betrokkene dat het verre van ongebruikelijk is dat er bij de controle kleinere onvolkomenheden naar voren komen. In de regel is dat geen indicatie van fraude en is de normale manier om daarmee om te gaan dit bij de entiteit aan de orde te stellen, zoals hier ook is gebeurd, aldus betrokkene. Tot slot heeft betrokkene met betrekking tot dit deel van de controle aangevoerd dat de bevinding, dat de interne aansluiting omzetverantwoording niet consequent voor alle maanden was opgesteld, geen indicatie was voor fraude, omdat niet valt in te zien op welke wijze dit een afwijking van materieel belang in de jaarrekening zou kunnen veroorzaken of dat dit een aanwijzing zou zijn voor het wederrechtelijk toe-eigenen van gelden of voor frauduleuze financiële verslaggeving. Betrokkene is van mening dat de verwijten die op dit deel van de controle zien, zonder grond zijn.

4.14 Afgezet tegen dit verweer heeft klaagster naar het oordeel van de Accountantskamer aannemelijk gemaakt dat betrokkene tijdens de interimcontrole onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht. In productie 29 bij het verweerschrift zijn weliswaar systeemgerichte werkzaamheden vastgelegd, maar deze zien op (i) onvolledige opbrengstverantwoording en (ii) doorbreking van de waardekringloop. Er wordt daarbij geen rechtstreekse relatie gelegd met de frauderisico's zoals die door betrokkene in de planningsfase zijn onderkend. Bovendien ziet het frauderisico "opzettelijk niet verzenden en als betaald aanmerken" niet op onvolledige opbrengstverantwoording, dan wel een onrechtmatige onttrekking, maar eerder op een te hoge opbrengstverantwoording c.q. onrechtmatige verrijking, en niet op de risico's die in productie 29 zijn vermeld bij doorbreking van de waardekringloop. Naar het oordeel van de Accountantskamer bagatelliseert betrokkene de betekenis van de uitkomsten van de uitgevoerde systeemgerichte werkzaamheden. In het memo interim-controlebevindingen van 1 december 2010 concludeert betrokkene immers dat de werking van de AO/IB ten opzichte van het verkoopproces is vastgesteld en dat op de werking kan worden gesteund. Uit de context blijkt echter dat er ook andere redenen waren om systeemgerichte controlewerkzaamheden te verrichten dan om na te gaan of gesteund kon worden op de klantendatabank ten behoeve van de verantwoording van de gehanteerde normtarieven. Uit de stukken, zowel die door klaagster als die door betrokkene zijn overgelegd, komt immers naar voren dat sprake is van een gebrekkig niveau van administratieve organisatie van [BV1], dat al jaren bestaat, zoals een van de financiële administratie losstaande klantendatabank, aansluitingen die niet kunnen worden vastgesteld en uitzonderingslijsten

die onjuist zijn. Betrokkene had bovendien naar aanleiding van de gevonden afwijkingen met betrekking tot de eindafrekeningen nader onderzoek moeten verrichten. Betrokkene heeft een deelwaarneming gedaan van slechts zeven posten. Indien bij een zo beperkte deelwaarneming afwijkingen worden gevonden als hier aan de orde, is geen sprake van een basis om een conclusie te trekken over de goede werking van de gehele AO/IB. Daar komt bij dat de risico's die met de relevante AO/IB moeten worden ondervangen volgens het dossier van betrokkene frauderisico's betreffen, hetgeen eens te meer aanleiding zou moeten vormen nader onderzoek te doen naar de geconstateerde afwijkingen. Klaagster focust, anders dan betrokkene stelt, terecht op fraude, aangezien betrokkene zelf frauderisico's heeft onderkend en met het oog daarop controlewerkzaamheden heeft verricht. Afgezien hiervan gaat het bovendien om een professioneel-kritische instelling en de (ontkennend te beantwoorden) vraag of een accountant genoeg moet nemen met afwijkingen, het ontbreken van uitzonderingsrapportages en aansluitingen. Een en ander is op zichzelf een voldoende reden om nadere vragen te stellen aan de leiding van de cliënt, niet slechts vanuit fraude-optiek, maar ook al om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. De door klaagster op dit onderdeel van de controle geuite verwijten zijn daarom terecht.

De eindejaarscontrole

4.15 Ten aanzien van de eindejaarscontrole stelt klaagster dat betrokkene onvoldoende aandacht heeft besteed aan de in de pre-auditfase en de interimcontrole geconstateerde frauderisico's. In het controledossier van betrokkene is opgenomen een "memo bevindingen" van 22 juli 2011, waarin met betrekking tot de in de planningsfase geïdentificeerde frauderisico's onder meer het volgende is vermeld:

"Op basis van onze werkzaamheden in de interimcontrole hebben wij vastgesteld dat de door de ondernemingsleiding getroffen interne beheersingsmaatregelen de geïdentificeerde frauderisico's voldoende afdekken. Ook hebben wij tijdens de uitvoering van onze systeemgerichte, gegevensgerichte en overige werkzaamheden geen indicaties van fraude aangetroffen."

Volgens klaagster kennen deze conclusies geen basis in de uitgevoerde controlewerkzaamheden.

4.16 Voorts heeft betrokkene volgens klaagster de door hem geplande werkzaamheden betreffende de maandelijkse omzetaansluiting en de uitzonderingslijsten niet verricht. Betrokkene heeft de uitzonderingslijsten noch systeemgericht noch gegevensgericht gecontroleerd, terwijl daarin blijkt het (hiervoor onder 4.12 geciteerde) memo van 1 december 2010 door hem wel afwijkingen in de verzending van eindafrekeningen zijn geconstateerd.

4.17 Betrokkene heeft voorts grote en materiële verschillen tussen de IST-positie en de SOLL-positie geconstateerd en ten aanzien daarvan in het geheel geen controlewerkzaamheden verricht. Klaagster wijst er in dat verband op dat betrokkene een verschil tussen de omzet volgens de IST-positie en de SOLL-positie van gesaldeerd € 2.900.000,- heeft geconstateerd. Daarbij is na een vergelijking tussen de query's in de grootboekrekeningen #1415 en #1416 sprake van een verschil in nog te factureren omzet elektra van (negatief) € 6.800.000,- en nog te factureren omzet gas van (positief) € 9.800.000,-. Het gaat hierbij om materiële verschillen, aldus klaagster, omdat betrokkene de materialiteit heeft vastgesteld op € 600.000,-. Hoewel betrokkene tijdens de interimcontrole nog te kennen heeft gegeven dat ten aanzien van de omzetaansluiting in detail contro-

lewerkzaamheden moesten worden verricht, is in het memo bevindingen van 22 juli 2011 met betrekking tot de omzet vermeld:

“Uit de aansluiting tussen de op basis van gegevens klantendatabase bepaalde theoretische omzet en de werkelijke omzet op basis van kasontvangsten en de mutaties van de overlopende balansposten blijkt een verschil van € 2.951.000. Op het totaal van de verantwoorde omzet over 2010 inclusief REB is dit slechts 0,6% van de totale omzet. Gezien het geringe materiële belang van dit verschil op het totaal aan omzet en het mogelijk resultaatteffect wat hieruit kan volgen, hebben wij hieraan geen verdere controlewerkzaamheden verricht.”

Klaagster acht het onbegrijpelijk dat betrokkene de verschillen in omzet afdoet als van gering materieel belang, nu hij hiermee voorbij gaat aan de door hem zelf vastgestelde materialiteit van € 600.000,-. Ten aanzien van de in de omzetaansluiting tussen de IST- en SOLL-positie geconstateerde grote en materiële verschillen heeft betrokkene geen controlewerkzaamheden verricht en is hij zonder meer uitgegaan van de juistheid van de SOLL-positie, aldus klaagster.

4.18 Voorts stelt klaagster dat betrokkene onvoldoende werkzaamheden heeft verricht in verband met het in maart 2011 aangevangen onderzoek van de NMA, terwijl betrokkene tijdens de interimcontrole zelf afwijkingen in de verzending van eindafrekeningen heeft geconstateerd. In het controledossier is het onderzoek van NMA bij controlestap E.34.2 ‘Naleving wet- en regelgeving’ aan de orde gekomen. In dat kader is het (hiervoor in 2.9 vermelde) memo van 25 maart 2011 opgesteld. Mede gelet op het feit dat betrokkene tijdens de interimcontrole zelf afwijkingen in de verzending van eindafrekeningen heeft geconstateerd en tijdens de pre-audit nog heeft laten weten hieraan aandacht te zullen besteden, acht klaagster het onbegrijpelijk dat betrokkene in dit memo uitsluitend overwegingen heeft gewijd aan de vraag of het onderzoek aanleiding vormde de werkzaamheden voor [BV1] te beëindigen en niet aan de vraag of dit onderzoek aanleiding gaf (aanvullende) controlewerkzaamheden te verrichten.

4.19 Ten aanzien van de post ‘nog te verrekenen inzake geleverde elektra en gas’ (die van een schuld eind 2009 was omgeslagen in een vordering eind 2010) heeft betrokkene eveneens onvoldoende controlewerkzaamheden verricht. Betrokkene is zonder meer uitgegaan van de juistheid van de verklaring van het management voor het grote verschil in die post tussen de jaren 2009 en 2010, te weten een daling in de tarieven, en heeft ten aanzien daarvan zelf niet de door hem geplande werkzaamheden, te weten detailcontrole van de omzetaansluitingen en detailcontrole van de uitzonderingslijsten uitgevoerd. In het verlengde hiervan en ondanks de grote verschillen in de omzet heeft betrokkene laten weten dat de query’s rond de balansdatum zijn gedraaid en akkoord zijn bevonden, terwijl hij in voorgaande jaren nog had vastgesteld dat de query’s niet juist werkten en opnieuw moesten worden ingericht, aldus klaagster.

4.20 Betrokkene heeft in zijn verweerschrift, in reactie op hetgeen hem wordt verweten aangaande de eindejaarscontrole, uiteengezet dat de verwijten van klaagster met betrekking tot de geconstateerde aansluitverschillen onterecht zijn, omdat deze aansluiting niet bepalend was voor de omzetverantwoording in de jaarrekening. De verrichte controlewerkzaamheden ten aanzien van de omzetaansluiting tussen de klantendatabase en de financiële administratie betreffen een verbandscontrole om een indicatie te verkrijgen over de betrouwbaarheid van de klantendatabase, omdat daaruit het normtarief werd afgeleid. Betrokkene heeft er voorts op gewezen dat het verschil tussen de omzet volgens de klantendatabase en de financiële administratie in combinatie met de post

‘nog te verrekenen posten met klanten’ van € 2.951.000,- geen controleverschil was, maar werd veroorzaakt doordat de query niet adequaat werd opgesteld. Betrokkene heeft bovendien deze query niet gebruikt voor de controle van de omzetverantwoording. Het verwijt dat betrokkene heeft verzuimd de uitzonderingslijsten te controleren is ook niet terecht, omdat betrokkene daarop bij de controle van de omzet niet heeft gesteund (die werd immers bepaald aan de hand van de ingekochte volumes en het gemiddelde verkooptarief). Anders dan klaagster stelt, is betrokkene van mening dat hij met genoemd verschil niet voorbij is gegaan aan de in de planningsfase vastgestelde materialiteit van € 600.000,-. Afgezien van het feit dat de aansluiting tussen de SOLL- en IST-positie niet werd gebruikt voor de omzetverantwoording (daarvoor is immers gekeken naar de inkoopvolumes), zodat materialiteit hier helemaal niet speelt, geldt dat klaagster miskent dat de vastgestelde materialiteit zag op het resultaat. Ook het onderzoek van de NMA hoefde geen aanleiding te zijn voor het verrichten van aanvullende controlewerkzaamheden. De uitkomsten zouden immers niet van materiële invloed kunnen zijn op de verantwoording van de omzet in de jaarrekening die plaatsvond aan de hand van de inkoopvolumes vermenigvuldigd met het gemiddeld verkooptarief over het boekjaar. Er was ook geen reden om te veronderstellen dat het onderzoek zag op het wederrechtelijk toe-eigenen of doen toevloeien van gelden door [BV1]. Betrokkene had ook geen reden om aan te nemen dat hij door de leiding van [BV1] niet juist en volledig zou zijn geïnformeerd over het NMA-onderzoek, aldus betrokkene.

4.21 De Accountantskamer overweegt met betrekking tot de verwijten van klaagster betreffende de eindejaarscontrole en het verweer daartegen dat betrokkene ter zitting heeft verklaard dat de post ‘Nog te verrekenen inzake geleverde elektra en gas’ niet in jaarlagen was vastgelegd in de financiële administratie. Wel was er door [BV1] extra-comptabel een specificatie naar jaarlaag opgesteld. Analyse van deze specificatie zou, zo begrijpt de Accountantskamer betrokkene, niet eenvoudig zijn, omdat diverse verschillen en oorzaken daarop van invloed zouden kunnen zijn. Betrokkene heeft verder de ter zitting gestelde vraag hoe deze post feitelijk is gecontroleerd, niet duidelijk kunnen beantwoorden.

4.22 Betrokkene heeft ook ter zitting benadrukt dat hij de in de jaarrekening verantwoorde omzet heeft gecontroleerd door de SOLL-positie te bepalen op basis van de ingekochte hoeveelheden vermenigvuldigd met de verkooptarieven. Met deze benadering is naar het oordeel van de Accountantskamer voldoende aannemelijk gemaakt dat de omzet in totalen adequaat kon worden gecontroleerd. Een gevolg van deze totaalbenadering is echter dat ook de post “Nog te verrekenen inzake elektra en gas” slechts een totaalsaldo was van enerzijds de berekende SOLL-positie en anderzijds de met (ex-)klanten afgerekende bedragen, waarvan – zoals betrokkene zelf ter zitting heeft verklaard – in de administratie een nadere specificatie per klant en/of jaarlaag ontbrak en die ook niet gesplitst kon worden in gas en elektra. Betrokkene heeft naar het oordeel van de Accountantskamer in het verweerschrift noch ter zitting duidelijk kunnen maken op welke wijze deze post inhoudelijk op juistheid en volledigheid is gecontroleerd. Gezien de door betrokkene geconstateerde significante aansluitverschillen met de klantendatabase, het niet kunnen steunen op de uitzonderingslijsten, de door betrokkene zelf onderkende frauderisico’s en de gevonden afwijkingen bij de uitgevoerde systeemgerichte werkzaamheden, had betrokkene meer diepgaande werkzaamheden moeten verrichten om voldoende en geschikte controle-informatie aangaande deze post te verkrijgen. Dat achteraf, zoals namens betrokkene ter zitting is gesteld, niet is komen

vast te staan dat deze post als totaalsaldo onjuist was, doet daar niet aan af. De verwijten van klaagster op dit punt zijn daarom terecht.

4.23 Het was voorstelbaar dat betrokkene in dit stadium van de controle al een verband had gelegd tussen de eerder tijdens de interimcontrole gevonden afwijkingen in (kort gezegd) de eindafrekeningen (zie hiervoor onder 4.12) en het onderzoek van de NMA naar het niet tijdig verzenden van eindafrekeningen. Gelet op het stadium waarin dit onderzoek zich ten tijde van de eindejaarscontrole bevond, heeft betrokkene evenwel niet tuchtrechtelijk verwijtbaar gehandeld door genoeg te nemen met mededelingen van de directie van [BV1] over het object van het onderzoek van de NMA. Dit verwijt van klaagster is derhalve niet terecht en het klachtonderdeel is in zoverre ongegrond.

4.24 De hiervoor vastgestelde tekortkomingen in de uitvoering van de interim- en de eindejaarscontrole brengen mee dat betrokkene, zoals klaagster hem ook verwijt, onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht om te komen tot goedkeurende verklaringen bij de jaarrekeningen over 2010 van [BV1] en [BV2]. Het afgeven van deze verklaringen en het tekortschieten in de uitvoering van de interim- en de eindejaarscontrole zijn in strijd met NV COS 200 en NV COS 240 en met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid zoals bedoeld in artikel A-100.4 onder c van de VGC en met het fundamentele beginsel van professioneel gedrag zoals bedoeld in artikel A-100.4 onder e van de VGC. Daaruit volgt dat klachtonderdeel 1 in zoverre ongegrond is.

klachtonderdeel 2

4.25 Klaagster maakt in de hoofdstukken 7 en 8 onderscheid tussen de afronding van de controle van de jaarrekening van [BV1] en de afronding van de controle van de jaarrekening van [BV2]. De Accountantskamer zal hierna de verwijten en de verweren afzonderlijk weergeven, maar ze vervolgens (vanaf 4.31) gezamenlijk bespreken, omdat de verwijten voor het grootste deel op dezelfde feiten en argumenten stoelen.

4.26 Klaagster heeft ter onderbouwing van dit onderdeel voor zover het ziet op de afronding van de controle van de jaarrekening van [BV1] allereerst naar voren gebracht dat betrokkene onvoldoende aandacht heeft besteed aan het onderzoek van de NMA en de gevolgen daarvan voor zijn controle. Klaagster heeft erop gewezen dat tussen de slotbespreking van 23 augustus 2011 met de leiding van [BV1] en de datum van afgifte van de verklaring op 29 november 2011 geen werkzaamheden zijn verricht. Eerst op 29 november 2011 heeft per e-mail nog communicatie plaatsgevonden over de toelichting in de jaarstukken over het onderzoek van de NMA inzake het niet tijdig zenden van eindafrekeningen aan ex-klanten. In het directieverslag en in de jaarrekening zelf is vermeld dat verwacht werd dat de NMA in december 2011 een boetebesluit zou nemen. Het onderzoek van de NMA bij [BV1] vormt een gebeurtenis na balansdatum. Betrokkene heeft niet overwogen wat het eventuele effect kan zijn van het onderzoek op de controleverklaring. Evenmin heeft betrokkene in de begeleidende brief bij de controleverklaring aan de directie verzocht op de hoogte te worden gehouden over het verloop dan wel de afronding van het onderzoek door de NMA. Dit is mede van belang, omdat de uitkomst van dit onderzoek een materieel effect zou kunnen hebben op de afgegeven verklaring, aldus klaagster. Voorts heeft klaagster erop gewezen dat in de periode tussen de afgifte van de goedkeurende controleverklaring op 29 november 2011 en de AV op 16 januari 2012 door de NMA op 9 december 2011 boetes zijn opge-

legd voor de onregelmatigheden in de verzending van eindafrekeningen. Betrokkene heeft zich niet afgevraagd wat het mogelijke effect was voor de afgegeven verklaring bij de jaarrekening 2010 en of de boetes, mede gezien de hoogte hiervan, in de jaarrekening hadden moeten worden verwerkt. Evenmin heeft betrokkene overwogen of het feit dat de jaarrekening tijdens de AV van 16 januari 2012 niet is vastgesteld en het aangekondigde onderzoek van [accountantskantoor2] naar de juistheid van de cijfers in de conceptjaarrekening gevolgen had voor de door hem afgegeven goedkeurende verklaring, in die zin dat de verklaring moest worden teruggenomen of dat aanvullende werkzaamheden zouden moeten worden uitgevoerd, zo betoogt klaagster.

4.27 In reactie op deze verwijten heeft betrokkene in zijn verweerschrift naar voren gebracht dat hij wel degelijk inlichtingen heeft ingewonnen bij de leiding van [BV1] over de status van het onderzoek door de NMA. De uitkomst hiervan was dat het onderzoek nog gaande was en de NMA in december 2011 met een boetebesluit zou komen. Dit is als zodanig in de jaarrekening 2010 toegelicht. De gebruiker van de jaarrekening was daarmee per datum controleverklaring juist en volledig geïnformeerd, aldus betrokkene. Betrokkene is van mening dat klaagster, met het verwijt dat hij niet zou zijn nagegaan wat het mogelijke effect zou zijn van de in december 2011 opgelegde boetes voor de op 29 november 2011 afgegeven goedkeurende verklaring en of de boetes in de jaarrekening verwerkt hadden moeten worden, miskent dat de gebruiker van de jaarrekening op de hoogte was van het aanstaande boetebesluit. Naar de mening van betrokkene valt niet in te zien dat het daarnaast onontbeerlijk zou zijn voor het vereiste inzicht als bedoeld in artikel 2:362 BW, dat de omvang van de na het gereedkomen van de jaarrekening opgelegde boetes alsnog in de jaarrekening zou worden opgenomen. Betrokkene heeft voorts betoogd dat hem ten onrechte wordt verweten dat hij in het feit dat [BV3] weigerde de jaarrekening van [BV1] vast te stellen, geen aanleiding heeft gevonden om te bezien of dit gevolgen zou moeten hebben voor de op 29 november 2011 afgegeven controleverklaring. De reden van [BV3] om de jaarrekening niet vast te stellen was in de kern gelegen in onenigheid tussen haar en het bestuur van [BV1] over de interne besluitvorming en had op dat moment niets van doen met de eindafrekeningen, de omzetverantwoording in de jaarrekening of het boetebesluit van de NMA. Betrokkene heeft benadrukt dat hij in het onderzoek van de NMA geen indicatie van fraude heeft gezien en ook geen aanleiding had om te veronderstellen dat de uitkomsten van het onderzoek zouden kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de jaarrekening of dat er aanwijzingen zouden zijn voor het wederrechtelijk toe-eigenen van gelden of voor frauduleuze financiële verslaggeving. Betrokkene is van mening dat ook de verwijten die op dit deel van de controle zien zonder grond zijn.

4.28 Inzake de afronding van de controle en de afgifte van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening van [BV2] op 27 maart 2012 heeft klaagster betoogd dat betrokkene bij de afgifte van deze goedkeurende verklaring ten onrechte geen aandacht heeft besteed aan de door de NMA al op 9 december 2011 opgelegde boetes, terwijl deze boetes maken dat de integriteit van het bestuur van [BV1] niet buiten twijfel staat. Betrokkene heeft in de definitieve versie van de jaarrekening 2010 van [BV2] alleen de mededeling die hiervoor onder 2.15 is weergegeven laten toevoegen. Betrokkene had zich moeten afvragen of verwerking in de jaarrekening noodzakelijk was, alsmede wat de oplegging van de boetes betekende voor zijn verrichte controlewerkzaamheden en of hij geen aanvullende controlewerkzaamheden zou moeten verrichten. Betrokkene heeft dit nagelaten, aldus klaagster. Betrokkene heeft evenmin aandacht besteed aan de onrust die was ontstaan bij [BV3], hetgeen resulteerde in het onthouden van de

goedkeuring van de jaarrekening van [BV1] door de AV en het starten van een enquêteprocedure bij de Ondernemingskamer. Deze gebeurtenissen duiden erop dat bij [BV3] twijfel bestond over de juistheid van de jaarrekening en de integriteit van het bestuur. Betrokkene had hieraan voorafgaand aan de afgifte van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening van [BV2] aandacht moeten besteden, aldus klaagster. Tot slot wijst klaagster erop dat is gebleken dat de jaarrekening van [BV2] is ondertekend door personen die op dat moment niet langer bestuurder waren. Betrokkene heeft niet vastgesteld of de jaarrekening wel is ondertekend door personen die daartoe bevoegd zijn, terwijl hij hier, mede gelet op de door [BV3] ingestelde enquêteprocedure bij de Ondernemingskamer, alert op had moeten zijn, zo betoogt klaagster.

4.29 Betrokkene heeft, in reactie op hetgeen hem aangaande dit onderdeel van de controle wordt verweten, aangevoerd dat in de toelichting op de geconsolideerde jaarrekening van [BV2] als belangrijke gebeurtenis na balansdatum melding is gemaakt van de uitkomsten van het onderzoek van de NMA. De gebruiker van de jaarrekening was hiermee volgens betrokkene juist en volledig geïnformeerd.

4.30 Betrokkene ziet voorts niet in waarom de door de NMA opgelegde boetes een voorwaardelijke verplichting of een niet uit de balans blijkende verplichting zouden moeten zijn. Betrokkene heeft bij de leiding van [BV2] inlichtingen ingewonnen over de boetes. Daaruit bleek dat [BV2] juridisch advies had ingewonnen, waarvan de uitkomst was dat de boetes ten onrechte waren opgelegd en in rechte waarschijnlijk geen stand zouden houden. De leiding van [BV2] achtte het daarom toereikend om de boete als belangrijke gebeurtenis na balansdatum in de jaarrekening toe te lichten. Betrokkene achtte deze verslaggevingskeuze onder de gegeven omstandigheden aanvaardbaar. Betrokkene was voorts van mening dat de keuze van [BV2] om in de jaarrekening geen melding te maken van de enquêteprocedure die [BV3] bij de Ondernemingskamer tegen [BV1] had aangespannen, aanvaardbaar was, aangezien het volgens de leiding van [BV1] een geschil op aandeelhoudersniveau betrof, zonder rechtstreekse invloed op het vermogen en het resultaat. In dit kader heeft betrokkene er nogmaals op gewezen dat [BV3] de jaarrekening niet heeft goedgekeurd, omdat sprake was van onenigheid tussen haar en het bestuur van [BV1] over de interne besluitvorming.

4.31 Aangaande het verwijt van klaagster dat betrokkene geen werkzaamheden heeft verricht terzake van het NMA-onderzoek tussen de datum van afronding van zijn controle op 23 augustus 2011 en de datum van afgifte van de verklaring bij de jaarrekening van [BV1] op 29 november 2011 overweegt de Accountantskamer het volgende. Betrokkene heeft ten onrechte gemeend te kunnen volstaan met het inwinnen van inlichtingen bij de leiding van [BV1] over de status en verwachte uitkomsten van het onderzoek. Betrokkene was immers daarna (zo blijkt uit de vermelding in het directieverslag en de mededeling in de jaarrekening bedoeld onder 2.15 van deze uitspraak) ervan op de hoogte dat [BV1] naar aanleiding van het NMA-onderzoek een hersteloperatie had uitgevoerd en dat de NMA naar verwachting in december 2011 met een boetebesluit zou komen. Deze wetenschap had voor betrokkene aanleiding moeten zijn meer en diepgaandere werkzaamheden te verrichten mede met het oog op een mogelijke bijstelling van zijn inschattingen omtrent de integriteit van het management, het bepalen van de mogelijke gevolgen daarvan voor de controle van balansposten en - het vaststellen van de juistheid van de mededelingen over het NMA-onderzoek en de gebeurtenissen na balansdatum in de jaarrekening van [BV1] en - voor zover dit tot de verantwoordelijkheid van betrokkene behoorde - in het directieverslag. Betrokkene had dan ook niet

alleen mogen afgaan op de mededeling van de leiding van [BV1] dat het om eindnota's ging die te lang waren blijven liggen, omdat er twijfels bestonden over de door de net-beheerders opgegeven meterstanden, zoals hij kennelijk heeft gedaan, en evenmin op de mededeling dat er een reparatieactie was afgerond. Hij had op zijn minst moeten nagaan welk bedrag met deze reparatie was gemoeid. Bepalend of doorslaggevend voor wat betrokkene in een situatie zoals de onderhavige behoorde te doen, was, anders dan betrokkene bepleit, niet of de gebruiker van de jaarrekening juist en volledig was geïnformeerd. Gezien het vorenstaande is het verwijt van klaagster terecht. Onder de gegeven omstandigheden had het naar het oordeel van de Accountantskamer ook zonder meer voor de hand gelegen om de uitkomst van de hiervoor bedoelde werkzaamheden af te wachten alvorens een controleverklaring af te geven bij de jaarrekening van [BV1].

4.32 Vervolgens moet worden vastgesteld dat betrokkene de gegevens die hij volgens het verweerschrift destijds in aanmerking heeft genomen bij het aanvaardbaar achten van de beslissing van de leiding van [BV1] en die van [BV2] om te volstaan met (kort gezegd) de hiervoor bedoelde mededelingen, niet kenbaar heeft vastgelegd in zijn accountantsdossier. Dat had gelet op grond van NV COS 230 wel van hem gevergd kunnen worden. Om die reden is niet aannemelijk dat betrokkene toen, zoals hij stelt, acht heeft geslagen op deze gegevens. Alleen daaruit volgt al dat klaagster betrokkene terecht verwijt dat hij bij zijn controles van de jaarrekeningen van [BV1] en [BV2] niet de vereiste aandacht heeft besteed aan de beide hier aan de orde zijnde gebeurtenissen na balansdatum.

4.33 Ingaande (ten overvloede) op de inhoudelijke argumentatie van betrokkene (ter onderbouwing van zijn verweer dat hij de beslissing om te volstaan met (kort gezegd) de hiervoor bedoelde mededelingen aanvaardbaar mocht achten), stelt de Accountantskamer voorop dat in artikel 2:362 zesde lid, van het BW is bepaald dat de jaarrekening wordt vastgesteld met inachtneming van hetgeen omtrent de financiële toestand op de balansdatum is gebleken tussen het opmaken van de jaarrekening en de algemene vergadering waarin zij wordt behandeld, voorzover dat onontbeerlijk is voor het inzicht in vermogen en resultaat dat de jaarrekening volgens het eerste lid van het artikel behoort te bieden. Betrokkene heeft in zijn begeleidende brief bij de afgifte van zijn goedkeurende verklaring op 29 november 2011 de leiding van [BV1] hierop gewezen. Volgens paragraaf 10 van NV COS 560 is de accountant niet verplicht na de datum van de controleverklaring controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële overzichten uit te voeren. Echter, indien na de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, een feit bij de accountant bekend wordt dat, mocht het de accountant op de datum van de controleverklaring bekend zijn geweest, tot een wijziging door de accountant van de controleverklaring had kunnen leiden, dient de accountant onder meer te bepalen of het noodzakelijk is dat een wijziging in de financiële overzichten wordt aangebracht en de controlewerkzaamheden met betrekking tot de wijziging uit te voeren die in de omstandigheden noodzakelijk zijn.

4.34 In het onderhavige geval is na de datum van de controleverklaring en vóór de datum waarop de niet vastgestelde jaarrekening is gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel bij betrokkene bekend geworden dat de NMA op 9 december 2011 aan [BV1] boetes had opgelegd ter hoogte van in totaal ruim € 7 miljoen en ook op grond waarvan dat was gebeurd. Toen had betrokkene, mede gelet op wat is overwogen onder

4.7 van deze uitspraak, op grond van NV COS 560 en ook op grond van NV COS 315 en NV COS 330, moeten bezien of de motivering van de opgelegde boetes aanleiding moest zijn de integriteit van het management nader te beoordelen en de gevolgen (van de opgelegde boetes en die beoordeling van de integriteit van het management) voor de controle en voor de afgegeven verklaring te bepalen. Wat hiervoor staat, geldt in nog sterkere mate nadat [BV3] als mede-aandeelhouder in de AV van 16 januari 2012 niet bereid was de jaarrekening vast te stellen en evenmin om de directie decharge te verlenen. Betrokkene was ermee bekend dat dat [BV3] eerst de resultaten van een onderzoek door [accountantskantoor2] wilde afwachten alvorens te besluiten over de vaststelling van de jaarrekening van [BV1]. Ook in dit verband mocht betrokkene niet alleen afgaan op de mededeling van de leiding van [BV1] over de beweegreden(en) van [BV3] om niet in te stemmen met de jaarrekening van [BV1].

4.35 Alles wat hiervoor is overwogen geldt in nog sterkere mate voorafgaande aan het afgeven van de controleverklaring bij de jaarrekening van [BV2]. Toen wist betrokkene immers ook nog dat [accountantskantoor2] ging onderzoeken of de in de concept-jaarrekening van [BV1] opgenomen cijfers (en de cijfers in de jaarrekeningen van andere jaren indien er aanleiding is voor twijfel) correct zijn en of de goedkeurende verklaring(en) op die jaarrekening(en) terecht is/zijn afgegeven en verder dat [BV3] een enquêteprocedure aanhangig had gemaakt bij de Ondernemingskamer. Ook in dit verband mocht betrokkene niet alleen afgaan op mededelingen van de leiding van [BV1] en die van [BV2] over het onderzoek van [accountantskantoor2] en over de enquêteprocedure.

4.36 Gezien het vorenstaande heeft betrokkene gehandeld in strijd met de bepalingen van de hiervoor vermelde standaarden en met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid zoals bedoeld in artikel A-100.4 onder c van de VGC en met het fundamentele beginsel van professioneel gedrag zoals bedoeld in artikel A-100. 4 onder e van de VGC. Daaruit volgt dat klachtonderdeel 2 in zoverre gegrond is.

4.37 Betrokkene heeft voorts betoogd dat de jaarrekening feitelijk wel is ondertekend door de juiste bestuurders. Naar het oordeel van de Accountantskamer heeft klaagster tegen dit verweer onvoldoende aangevoerd om te kunnen oordelen dat betrokkene ter zake een tuchtrechtelijk verwijt treft. In zoverre is klachtonderdeel 2 dan ook ongegrond.

de maatregel

4.38 Omdat de klacht grotendeels gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daarover houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van de verzuimen van betrokkene en de omstandigheden waaronder deze zich hebben voorgedaan. Betrokkene heeft niet voldoende en geschikte controle-informatie verkregen ter onderbouwing van zijn verklaringen met name ten aanzien van de post “Nog te verrekenen inzake geleverde elektra en gas” en ten aanzien van de werking van de administratieve organisatie van [BV1]. Daarnaast heeft betrokkene de controle met een onvoldoende professioneel-kritische instelling uitgevoerd en afgerond. De Accountantskamer rekent betrokkene in dat kader aan dat hij duidelijke signalen van een gebrek aan integriteit van het bestuur van [BV1]/[BV2] niet nader onderzocht heeft, behoudens door zich te verstaan met dat bestuur. Onbegrijpelijk is het dat betrokkene, nadat het besluit van de NMA in december 2011 bekend was geworden, vanwege het daaruit af te leiden gebrek aan integriteit van het bestuur van [BV1]/[BV2] geen althans onvoldoende aanvullende controlemaat-

regelen heeft ingezet om met een, onder deze omstandigheden geboden, verscherpte professioneel-kritische blik te beoordelen welke gevolgen hij daaraan zou moeten verbinden. Dit geldt in nog sterkere mate voor de controle van de jaarrekening van [BV2] omdat betrokkene toen ook op de hoogte was van nadere ontwikkelingen, zoals de weigering van de aandeelhouders van [BV1] om de jaarrekening vast te stellen en het bestuur decharge te verlenen, een onderzoek door [accountantskantoor2] naar de jaarrekening van [BV1] en een aanhangig gemaakte enquêteprocedure bij de Ondernemingskamer. In het voordeel van betrokkene wordt meegewogen dat hij uitzonderlijk lang op de beslissing van de Accountantskamer over de klacht heeft moeten wachten, en dat hij zich vrijwillig als extern accountant uit het AFM-register heeft doen uitschrijven. Het geheel overziende acht de Accountantskamer een waarschuwing passend en geboden.

4.39 Op grond van al het hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond in voege als hiervoor weergegeven;
- legt ter zake aan betrokkene de maatregel op van **waarschuwing**;
- verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
- verstaat dat de AFM en het bestuur 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 de opgelegde tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. M.B. Werkhoven (rechterlijk lid) en Th.A. Verkade RA (accountantslid), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 8 juli 2019.

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.