

## **ACCOUNTANTSKAMER**

Beslissing in de zaak onder nummer van: 19/1730 Wtra AK

## **ACCOUNTANTSKAMER**

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 19/1730 Wtra AK van 3 april 2020 van**

**X**,  
wonende te [plaats1],  
**K L A G E R**

t e g e n

**Y MSc**,  
registeraccountant,  
kantoorhoudende te [plaats2],  
**B E T R O K K E N E**,  
raadslieden: mr. M.H.S. Verhoeven en mr. P.L.J. van den Berg.

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

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de aan partijen bekende stukken van het dossier in deze zaak, waaronder:

- het op 20 september 2019 ingekomen klaagschrift van 18 september 2019 met bijlagen;
- het op 29 november 2019 ingekomen verweerschrift van 28 november 2019;
- de op 27 januari 2020 ingekomen brief van klager van 23 januari 2020 met bijlagen.

1.2. De Accountantskamer heeft de klacht behandeld op de openbare zitting van 7 februari 2020 waar klager is verschenen. Ook betrokkene is verschenen, bijgestaan door zijn raadslieden.

1.3. Klager en betrokkene hebben op deze zitting hun standpunten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) toegelicht en 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 op de zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1. Betrokkene is sinds [datum] ingeschreven als registeraccountant in het register van de Nba. Hij is verbonden aan [accountantskantoor] te [plaats2] (hierna: het accountantskantoor).

2.2. Klager was vanaf 2001 werkzaam voor de [vereniging] (hierna: de vereniging).

2.3. Klager was aanvankelijk werkzaam als algemeen directeur. De vereniging heeft sinds (medio) 2017 een tweehoofdige directie. Klager was vanaf dat moment directeur Fokkerij & Innovatie en de heer [A] directeur Communicatie en Bedrijfsvoering (hierna: de mede-directeur).

2.4. Op 2 oktober 2017 is aan betrokkene de controle-opdracht voor de jaarrekening 2017 van de vereniging verstrekt.

2.5. Klager heeft in december 2017 bij het Algemeen Bestuur (hierna: het bestuur) van de vereniging melding gemaakt van ernstige samenwerkingsproblemen met de mede-directeur. Op 9 januari 2018 heeft klager aan het bestuur te kennen gegeven dat hij zwaarwegende redenen heeft om te twifelen aan de integriteit van de mede-directeur.

2.6. Op 25 januari 2018 heeft klager een lijst met 11 aanwijzingen voor een gebrek aan integriteit bij de mede-directeur aan het bestuur toegezonden. In deze lijst staat – onder meer – het volgende:

“(…)

1. Tekenbevoegdheid [voornaam1]

Rekeningen boven € 10.000,- moeten mede door [voornaam2] getekend worden. Er zijn gedurende langere tijd meerdere rekeningen (ver) boven dit bedrag alleen door [voornaam1] getekend en betaald. Kopie factuur met paraaf [voornaam1] en stempel betaald beschikbaar (...).

(…)

4. Verklaring leverancier

Schriftelijke verklaring van een leverancier waaruit blijkt dat [voornaam1] betreffende leverancier heeft gevraagd om rekening te crediteren om werkelijke kosten voor een project “te maskeren”. Brief beschikbaar. (...)

2.7. Op 26 februari 2018 heeft klager per e-mail een lijst met 24 vragen over (posten in) de jaarrekening aan het bestuur gezonden.

2.8. Betrokkene is (met zijn controleteam) op 26 februari 2018 begonnen met de balanscontrole van het boekjaar 2017. Betrokkene heeft gedurende zijn controlewerkzaamheden contact onderhouden met de mede-directeur, die belast was met de administratieve organisatie van de vereniging, waaronder de jaarrekening. Ook was er

contact met mevrouw [B], de toenmalige penningmeester van het bestuur (hierna: de penningmeester), en de heer [C], het interim hoofd financiën (hierna: het interim hoofd financiën).

2.9. Het interim hoofd financiën is vanuit [BV1] gedetacheerd bij de vereniging. Deze vennootschap is verbonden aan het accountantskantoor.

2.10. Betrokkene is op 5 maart 2018 gebeld door klager. Tijdens dit gesprek heeft klager hem op de hoogte gesteld van zijn bedenkingen tegen de mede-directeur. Na dit gesprek heeft klager hem per e-mail zijn lijst met 11 aanwijzingen toegestuurd. De volgende dag heeft klager zijn lijst met 24 vragen over de jaarrekening aan betrokkene gestuurd.

2.11. Betrokkene heeft de lijst met aanwijzingen doorgestuurd naar zijn controleleider. Omdat klager in deze notitie heeft gesteld dat de mede-directeur facturen heeft ondertekend zonder daartoe (alleen) bevoegd te zijn, is besloten alle facturen groter dan € 10.000 te controleren. Ook is betrokkene in gesprek gegaan met de mede-directeur, de penningmeester en het interim hoofd financiën om duidelijkheid te krijgen over de autorisatie en tekenbevoegdheid binnen de vereniging. De penningmeester heeft betrokkene meegedeeld dat een factuur groter dan € 10.000 in ieder geval de handtekening van één van beide directeuren diende te bevatten.

2.12. Het bestuur heeft op 19 maart 2018 besloten om een forensisch accountant een persoonsgericht onderzoek te laten verrichten naar de tekenbevoegdheden van rekeningen en overeenkomsten en de verantwoording van specifieke kosten. Het bestuur heeft daarvoor [de forensisch accountant]] (hierna: de forensisch accountant) ingeschakeld.

2.13. Betrokkene heeft op 20 maart 2018 het concept-accountantsverslag besproken met de mede-directeur, de penningmeester en het interim hoofd financiën. Tijdens dit gesprek is betrokkene op de hoogte gesteld van het (in te stellen) forensisch onderzoek.

2.14. Klager heeft op 26 maart 2018 een e-mail gestuurd aan betrokkene, waarin hij zijn twijfels over het (concept-)accountantsverslag uit. Betrokkene heeft klager dezelfde dag bericht dat hij achter zijn bevindingen staat.

2.15. Bij brief van 27 maart 2018 heeft het bestuur de letter of representation met betrekking tot de jaarrekening 2017 aan betrokkene toegezonden (hierna: LoR). In de LoR, die is ondertekend door de voorzitter van het bestuur en de penningmeester, staat geschreven dat er geen aanwijzingen zijn voor fraude, beschuldigingen van fraude of fraude met mogelijke invloed op de jaarekening.

2.16. Betrokkene heeft op 28 maart 2018 zijn goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2017 verstrekt. In het accountantsverslag 2017 staat het volgende:

“(…)

#### **Fraudemogelijkheden**

(…) Ons is op basis van de uitgevoerde werkzaamheden niet gebleken dat zich afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten hebben voorgedaan. Tevens heeft de directie ons bevestigd dat zich geen fraudegevallen hebben voorgedaan.

#### **4 Onafhankelijkheid**

In het kader van de controle van de jaarrekening van uw organisatie over het jaar 2017 hebben wij, uitgaande van de van toepassing zijnde nadere voorschriften, onze onafhankelijkheid beoordeeld. (...)

Wij hebben specifieke aandacht besteed aan de rol van uw interim hoofd Financien, de heer [C]. Hij is door het vertrek van mevrouw [D] belast met de financiële administratie en via ons kantoor bij u werkzaam is. Wij hebben daarover ook gesproken met de heer [A] en zijn rol bij de jaarrekeningcontrole. Op grond van onze beoordeling zijn wij van mening dat wij onafhankelijk zijn ten opzichte van uw vereniging.

Voor het komende jaar hebben wij met de heer [A] afgesproken dat het detachingscontract niet wordt verlengd om iedere schijn van onafhankelijkheid tegen te gaan. (...)"

2.17. De forensisch accountant heeft op 2 juli 2018 een rapport uitgebracht over het uitgevoerde forensisch onderzoek. De forensisch accountant heeft geen concrete aanwijzingen voor integriteitsschendingen gevonden.

### **3. De klacht**

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

3.2. Ten grondslag aan de klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klager gegeven toelichting, de volgende verwijten: het niet, dan wel onvoldoende, onderzoeken van de door klager overgelegde aanwijzingen voor financiële onregelmatigheden; het willens en wetens opnemen van een onjuiste verklaring in het accountantsverslag; het zich onvoldoende vergewissen van de juistheid van het afgeven van een goedkeurende verklaring; het onvoldoende vermijden van de schijn van belangenverstrengeling.

3.3. Klager heeft op de zitting naar voren gebracht dat betrokkene ook de geheimhoudingsplicht heeft geschonden, omdat hij de forensisch accountant op de hoogte heeft gesteld van de door hem ingediende tuchtklacht. De Accountantskamer zal dit verwijt uit oogpunt van een goede procesorde buiten beschouwing laten, omdat betrokkene geen gelegenheid heeft gehad om zijn verweer daartegen voor te bereiden. Bovendien valt niet in te zien waarom klager zijn klacht op dit punt niet eerder had kunnen aanvullen en uitbreiden.

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

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

4.1. Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft moet worden getoetst aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

4.2. De klachtonderdelen a. en c. zullen gezamenlijk worden behandeld, omdat beide klachtonderdelen betrekking hebben op de wijze waarop betrokkene de controle

van de jaarrekening heeft uitgevoerd. Volgens klager heeft betrokkene onvoldoende acht geslagen op zijn aanwijzingen voor niet integer handelen door de mede-directeur.

4.3. De Accountantskamer overweegt dat de lijst van klager van 25 januari 2018, gelet op in ieder geval de punten 1. en 4., aanwijzingen bevat voor een integriteitsprobleem op directieniveau. Bij de evaluatie van de controle-informatie die betrokkene had ontvangen zijn signalen rondom het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen en aantijgingen waarbij mogelijk sprake zou kunnen zijn van fraude een belangrijke aanwijzing. Bij een dergelijke aanwijzing voor fraude (fraudesignaal,) mag van betrokkene worden verlangd dat hij aan het bestuur vraagt welke acties naar aanleiding van deze lijst zijn ondernomen en dat hij de uitkomsten van deze acties monitort. De professioneel-kritische instelling die van een accountant bij een controle wordt verwacht, brengt immers mee dat een accountant een onderzoekende instelling moet hebben en alert moet zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude.[1] Zo moet hij ook de ontvangen controle-informatie kritisch evalueren en bij een verdenking van betrokkenheid van (senior) management dient hij, ongeacht of hij een afwijking van materieel belang heeft geconstateerd, aanvullende informatie in te winnen. Dit maakt dat betrokkene meer aandacht had moeten besteden aan het forensisch onderzoek, omdat het bestuur (mede) naar aanleiding van klagers aanwijzingen had besloten om dit onderzoek te laten verrichten. Betrokkene heeft dat echter niet gedaan. Hij heeft de mededeling van het bestuur dat er een forensisch onderzoek zou plaatsvinden naar eigen zeggen voor kennisgeving aangenomen. Hij heeft niet onderzocht welke opdracht het bestuur aan de forensisch accountant concreet had verstrekt en of en in welke mate dat van invloed kon zijn op de controle. Ook heeft hij de uitkomsten van het forensisch onderzoek niet afgewacht. Voordat dit onderzoek was afgerond, heeft betrokkene zijn goedkeurende verklaring bij de jaarrekening verstrekt.

4.4. Betrokkene heeft naar aanleiding van klagers lijst met aanwijzingen wel onderzoek gedaan naar de autorisaties. Ook heeft hij uitgebreid cijfermatig onderzoek verricht naar de inkoopfacturen. Dat betrokkene tijdens dit onderzoek geen indicaties voor fraude is tegengekomen, betekent niet dat hij de uitkomsten van het forensisch onderzoek niet hoefde af te wachten, zoals betrokkene heeft gesteld. Een forensisch onderzoek is immers diepgravender dan een controle-onderzoek, zodat niet op voorhand vaststond dat de forensisch accountant geen (indicaties voor) fraude zou aantreffen. Betrokkene kon dan ook pas na afronding van het forensisch onderzoek beoordelen of nader onderzoek en/of nadere controlewerkzaamheden nodig waren. Daarom had betrokkene bij de evaluatie van de controle-informatie moeten concluderen dat hij niet over voldoende controle-informatie beschikte en daarmee dat de controle nog niet was afgerond zolang het forensisch onderzoek nog niet was afgerond. Dat het bestuur volgens betrokkene de overtuiging had dat geen sprake was van fraude en dat het onderzoek alleen zou zijn ingesteld om de verenigingsleden gerust te stellen, daargelaten welke waarde betrokkene aan deze overtuiging had mogen hechten indachtig het fraudesignaal, neemt niet weg dat er een forensisch onderzoek is ingesteld waarvan de uitkomsten van belang zouden kunnen zijn voor de controle. Verder faalt ook het verweer van betrokkene dat de uitkomsten van het forensisch onderzoek niet zouden hebben kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang. Een accountant moet rekening houden met een afwijking, ongeacht of deze afwijking van materieel belang is, als deze het gevolg is of kan zijn van fraude en het management daarbij betrokken is.[2] In een dergelijk geval is het onwaarschijnlijk dat een geval van fraude een geïsoleerde gebeurtenis is. Hierdoor bestaat het risico op een afwijking van materieel belang die

het gevolg is van fraude.[3] Dat achteraf door de forensisch accountant geen aanwijzingen voor integriteitsschendingen zijn geconstateerd, maakt voormeld oordeel niet anders.

4.5. De conclusie is dat betrokkene bij de controle een onvoldoende professioneel-kritische instelling heeft gehad en hij zijn goedkeurende verklaring heeft gegeven zonder over voldoende en geschikte controle-informatie te beschikken. Daarmee heeft hij in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. De klachtonderdelen a. en c. zijn daarom gegrond.

4.6. Klachtonderdeel b. heeft betrekking op de vermelding in het accountantsverslag 2017 dat de directie heeft bevestigd dat zich geen fraudegevallen hebben voorgedaan. Volgens klager is dit onjuist en misleidend, omdat hij deze verklaring nooit heeft afgelegd.

4.7. Ten aanzien hiervan wordt overwogen dat de LoR met betrekking tot de jaarrekening 2017, waarin is bevestigd dat geen sprake is geweest van fraude, niet is ondertekend door een lid van de directie (klager of de mede-directeur). Dat was wel het geval in de voorgaande jaren. De LoR met betrekking tot de jaarrekening 2017 is ondertekend door de voorzitter van het bestuur, omdat het bestuur vanwege het geschil tussen klager en de mede-directeur niet wilde dat de mede-directeur de LoR zou ondertekenen. Ook wist betrokkene dat klager de LoR niet zou willen ondertekenen vanwege zijn vermoeden van niet integer handelen door de mede-directeur. Nu betrokkene wist dat de directieleden het niet met elkaar eens waren en de LoR, anders dan voorgaande jaren, was ondertekend door de voorzitter van het bestuur, had betrokkene duidelijk in zijn accountantsverslag moeten vermelden dat hij met directie het bestuur van de vereniging beoogde. Dat betrokkene zich ook zou hebben gebaseerd op een (mondelinge) verklaring van de mede-directeur, neemt niet weg dat hij had moeten uitleggen dat onder directie ook het bestuur van de vereniging moest worden verstaan. Bovendien had betrokkene kunnen vaststellen dat er binnen de directie geen consensus bestond en dat hij daarom niet zonder meer mocht uitgaan van bevoegdheid van de mededirecteur om zijn akkoordverklaring namens de (gehele) directie te doen. De door betrokkene gebruikte formulering “de directie heeft ons bevestigd” is in de omstandigheden van deze zaak misleidend en wordt derhalve niet juist geacht. Betrokkene heeft aldus in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid gehandeld. Daarom is ook klachtonderdeel b. gegrond.

4.8. Klachtonderdeel d. ziet op het schending van het fundamentele beginsel van objectiviteit en (in het verlengde daarvan) op strijdigheid met de Verordening inzake de Onafhankelijkheid (ViO). Volgens klager heeft betrokkene onvoldoende maatregelen getroffen om de schijn van belangenverstrengeling te voorkomen. Daarbij heeft hij erop gewezen dat het interim hoofd financiën, die verbonden was aan het accountantskantoor van betrokkene, betrokken is geweest bij de controle.

4.9. Betrokkene heeft naar voren gebracht dat hij heeft gesignaleerd dat sprake was van een samenloop van dienstverlening. Hij heeft hierover overleg gevoerd met de compliance officer binnen zijn accountantskantoor en met de mede-directeur. Omdat de mede-directeur verklaarde dat hij eindverantwoordelijk was voor de jaarrekening, dat hij zelf de jaarrekening en de schattingsposten (reserveringen) zou opstellen en dat het interim hoofd financiën alleen routinematig werk zou verrichten, heeft betrokkene geconcludeerd dat het interim hoofd financiën geen invloed op de jaarrekening had.

Hierdoor was de onafhankelijkheid van betrokkene niet in geding en kon de detachering naast de controle-opdracht bestaan.

4.10. De Accountantskamer overweegt dat de eindverantwoordelijke accountant moet waarborgen dat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. Deze onafhankelijkheid is vereist in wezen en in schijn.[4] Bij samenloop van een assurance-opdracht met een non-assurancedienst kan door het risico van zelftoetsing, eigenbelang, vertrouwelijkheid en belangenbehartiging de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht worden bedreigd.[5]

4.11. Vastgesteld moet worden dat het interim hoofd financiën wel materiële invloed heeft gehad op de jaarrekening 2017 (het assurance-object). Het interim hoofd financiën heeft zich immers per 1 november 2017 beziggehouden met de financiële administratie van de vereniging en betrokkene heeft op de zitting verklaard dat deze ook het balansdossier voor de jaarrekening heeft opgesteld. Voor zover moet worden aangenomen dat het interim hoofd financiën alleen routinematige werkzaamheden heeft verricht, is in ieder geval sprake van een bedreiging van de onafhankelijkheid in schijn. Niet kan worden vastgesteld dat betrokkene voldoende waarborgen heeft getroffen om deze bedreiging weg te nemen. Van belang daarvoor is of een objectieve, redelijk geïnformeerde derde zal concluderen dat de onafhankelijkheid niet is bedreigd.[6] Om te voorkomen dat bij deze derde twijfels over de onafhankelijkheid van de controle zouden kunnen ontstaan, had betrokkene andere maatregelen moeten treffen dan het overleg dat hij heeft gevoerd met de compliance officer en de mede-directeur. Daarbij had hij aansluiting kunnen zoeken bij de voorbeelden van waarborgen, zoals genoemd in de Toelichting op de ViO en in de NBA-Handreiking 1131 Toepassing ViO.

4.12. Voor zover zou moeten worden aangenomen dat het interim hoofd financiën niet alleen routinematig werk heeft verricht, had betrokkene op basis van het stroomschema in Handreiking 1131 moeten concluderen dat hij de controle-opdracht niet kon uitvoeren. De controle-opdracht is immers niet ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers en betrokkene is ook geen overheidsaccountant.[7] Hierdoor is sprake van een samenloop van dienstverlening die niet is toegestaan.

4.13. Uit het voorgaande volgt dat betrokkene in strijd heeft gehandeld met de ViO en met het fundamentele beginsel van objectiviteit. Klachtonderdeel d. is daarom gegrond.

4.14. De klacht zal in al haar onderdelen gegrond worden verklaard.

4.15. Nu de klacht gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daarover houdt zij rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregel van berisping passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene bij de controle een onvoldoende professioneel-kritische instelling heeft gehad, niet over voldoende en geschikte controle-informatie heeft beschikt en ontoereikende maatregelen heeft getroffen met het oog op zijn onafhankelijkheid. Ook is hij onvoldoende duidelijk geweest in zijn accountantsverslag. Aan de andere kant is meegewogen dat betrokkene niet eerder een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.

4.16. Op grond van het hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht in alle onderdelen gegrond,
- legt ter zake aan betrokkene op de maatregel van

### - berisping;

- 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, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkene het door klager betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klager vergoedt.

Aldus beslist door mr. A.A.A.M. Schreuder, voorzitter, mr. J.W. Frieling en mr. M. Aksu (rechterlijke leden) en drs. E. van Splunter RA en E.M. van der Velden AA (accountant-sleden), in aanwezigheid van mr. E.N.M. van de Beld, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 3 april 2020.

\_\_\_\_\_  
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 de gronden van het beroep te bevatten en te zijn ondertekend.

[1] Standaard 200, paragraaf 13 onder I.

[2] Standaard 240, paragraaf 27.

[3] Standaard 240, paragraaf A52.

[4] ViO, artikel 3.

[5] ViO, Toelichting bij hoofdstuk 4.

[6] ViO, Toelichting bij artikel 3.



[7] ViO, artikel 20.