

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met nummers **18/869 en 18/870 Wtra AK** van **10 april 2020** van

de STICHTING AUTORITEIT FINANCIËLE MARKTEN,
K L A A G S T E R,

raadslieden: mr. M.L. Batting en mr. A.H.T. van Gijssel te Den Haag

t e g e n

Y1,
kantoorhoudende te [plaats1],
voorheen registeraccountant,
en

Y2 Msc
kantoorhoudende te [plaats2],
registeraccountant,

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

raadslieden: mr. drs. J.F. Garvelink en mr. F.T. Serraris te Amsterdam.

1. Verloop van de procedure

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

- de op 16 mei 2018 ingekomen klaagschriften van dezelfde datum met bijlagen;
- het op 17 december 2018 ingekomen verweerschrift van 14 december 2018 met bijlagen;
- de op 22 januari 2019 ingekomen brief van 16 mei 2018 van klaagster;
- de op 23 januari 2019 ingekomen brief van klaagster van dezelfde datum met extra usb-sticks.

1.2. De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 4 februari 2019, waar zijn verschenen: klaagster, vertegenwoordigd door [A] RA en drs. [B] RA, bijgestaan door genoemde raadslieden, en betrokkenen, bijgestaan door genoemde raadslieden.

1.3. Klaagster en betrokkenen hebben op deze zitting hun standpunten toegelicht (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) alsmede doen antwoorden en/of geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. Vaststaande feiten

2.1. [Y1] was van [datum] tot en met [datum] ingeschreven als registeraccountant in het register van (thans) de Nba. [Y2] is sinds [datum] als registeraccountant in dat register ingeschreven. Beiden waren in de voor deze zaak relevante periode als openbaar accountant werkzaam in de controlepraktijk van [accountantskantoor].

2.2. [Y1] was extern accountant voor de jaarrekening 2014 van [NV1], de [land1] holdingmaatschappij van de in [land2], [land3] en [land4] opererende [groep1], een onderneming actief in de vervaardiging en verkoop van zuivelproducten. [Y2] was als tweede audit partner intensief betrokken bij deze controle. De controlewerkzaamheden ten aanzien van de financiële informatie van de groepsonderdelen in [land3], [land4] en

[land2] zijn onder aansturing van het opdrachtteam op groepsniveau (onder leiding van [Y1] en [Y2]) mede uitgevoerd door de accountants van de groepsonderdelen (allen lid van het [accountantskantoor]-netwerk) (hierna ook: lokale accountants). Op 30 april 2015 heeft [Y1] een goedkeurende controleverklaring afgegeven voor de jaarrekening 2014.

2.3. De omzetten van de betreffende groepsonderdelen volgens de jaarrekening 2014 en de materialiteit die de lokale accountants volgens de instructie van [accountantskantoor land1] bij hun controles dienden te hanteren, zijn weergegeven in de volgende tabel:

Significant groepsonderdeel	Omzet	Materialiteit	Accountant
[C land4] ([land4])	€ 135.508.000	€ 2.397.000	[accountantskantoor land4]
[D land3] ([land3])	€ 31.340.000	€ 944.000	[accountantskantoor land3]
[E land3] ([land3])	€ 129.169.000	€ 2.169.000	[accountantskantoor land3]
[F land2] ([land2])	€ 26.716.000	€ 690.000	[accountantskantoor land2]

2.4. Klaagster heeft in 2015 in het kader van haar doorlopend toezicht onderzoek gedaan naar de kwaliteit van de wettelijke controles bij [accountantskantoor]. In januari 2015 heeft daarover al een voorbereidende bespreking plaatsgevonden. Op 21 mei 2015 heeft klagerster [accountantskantoor] medegedeeld dat haar onderzoek zich (mede) zou richten op de controle van de jaarrekening 2014 van [bedrijfsnaam].

2.5. Na deze aankondiging hebben [Y1] en [Y2] met betrekking tot de betreffende controle gecorrespondeerd en overleg gevoerd en stukken uitgewisseld met elkaar, met de overige leden van hun opdrachtteam en met de lokale accountants, en (nadere) vastleggingen gedaan in memo's in het controledossier. Deze (nadere) vastleggingen zijn deels niet voorzien van een actuele datum.

2.6. Klaagster heeft in verband met haar hier bedoelde onderzoek op 23 juli 2015 een inlichtingenvordering gedaan bij [accountantskantoor]. In reactie daarop heeft [accountantskantoor] onder meer een op 1 september 2015 gedateerd en op naam van [Y1]

en [Y2] gesteld memo “Gegevens en bescheiden inlichtingenvordering” aan klaagster verschaft. Dit memorandum vermeldt onder meer dat het opdrachtteam met het oog op het onderzoek door klaagster, met betrekking tot de onderwerpen vooruitbetalingen (“advances issued”), consolidatiekring ([land3]) en reporting package [land2] vragen heeft gesteld en stukken heeft opgevraagd aan de lokale accountants en aan de controlecliënt zelf, maar dat naar aanleiding van deze vragen en de daarop ontvangen antwoorden/stukken geen vastleggingen zijn gedaan in het controledossier.

3. De klacht

3.1. [Y1] en [Y2] hebben volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels. Klaagster maakt [Y1] en [Y2] daarbij de volgende verwijten:

1. *[Y1] (onderwerpen a-e) en [Y2] (onderwerpen a-d)* hebben ten onrechte de indruk gewekt dat controle-informatie die pas na de datum van de controleverklaring is verkregen en vastgelegd, voorafgaand aan die datum al was verkregen en vastgelegd. Dit klachtonderdeel betreft de volgende (deel)onderwerpen:
 - a. vooruitbetalingen [C land4],
 - b. afloopcontrole debiteuren [C land4],
 - c. consolidatiekring,
 - d. consolidatieaansluiting en -aanpassing [F land2],
 - e. COS 600 memo, omrekening vreemde valuta en naleving wet- en regelgeving.
2. *[Y1]* heeft onvoldoende controlewerkzaamheden verricht om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de omzet, en de (sub)posten handelsvorderingen en vooruitbetalingen van het groepsonderdeel [land4]. Dit klachtonderdeel betreft de volgende (deel)onderwerpen:
 - f. grondslagen omzetverantwoording,
 - g. consolidatieproces, -kring, -aansluiting en -aanpassing,
 - h. vooruitbetalingen en debiteuren [C land4].

3.2. Wat klaagster bij de mondelinge behandeling als nieuwe standpunten naar voren heeft gebracht vat de Accountantskamer niet op als nieuwe klacht maar, kort gezegd, als reactie op het verweer van [Y1] en [Y2].

4. De gronden van de beslissing

4.1. Op grond van artikel 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) in verbinding met 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 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, nu dit plaats had na 4 januari 2014, worden getoetst aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

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 accountants tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gehandeld.

klachtonderdeel 1: verkeerde indruk wekken

4.4. Voor de beoordeling van klachtonderdeel 1 zijn onder meer van belang paragrafen 230.13, 230.A21 en 230.A22 van de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS), zoals destijds geldend.

De tekst van paragraaf 230.13 luidde destijds – en thans nog – als volgt:

“Indien in uitzonderlijke omstandigheden de accountant na de datum van de controleverklaring nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of tot nieuwe conclusies komt, dient hij het volgende te documenteren: (Zie Par. A20)

- a. de omstandigheden die zich hebben voorgedaan;
- b. de nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd, de verkregen controle-informatie en de getrokken conclusies, alsmede de gevolgen daarvan voor de controleverklaring; en

- c. wanneer en door wie de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de controledocumentatie zijn aangebracht en beoordeeld.”

Paragraaf 230.A21:

“[...] Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve controledossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan twee maanden na de datum van de controleverklaring”

Paragraaf 230.A22:

“Het voltooien van de samenstelling van het definitieve controledossier na de datum van de controleverklaring is een administratief proces dat geen betrekking heeft op de uitvoering van nieuwe controlewerkzaamheden of op het trekken van nieuwe conclusies. Tijdens de definitieve samenstelling van het controledossier kunnen echter nog wijzigingen in de controledocumentatie worden aangebracht, mits zij van administratieve aard zijn. Voorbeelden van dergelijke wijzigingen zijn:

- het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
- het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen in werkdocumenten;
- het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier;
- het documenteren van controle-informatie die de accountant vóór de datum van de controleverklaring heeft verkregen en waarover hij met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt.”

4.5. Verder is van belang artikel 11 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), zoals destijds – en thans nog – geldend, voor zover van belang:

“1 Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat externe accountants voor elke wettelijke controle een controledossier inrichten. [...]

3 In het controledossier worden ten minste de volgende gegevens en bescheiden schriftelijk of elektronisch vastgelegd: [...]

f. de voornaamste bevindingen van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;

g. de uit de bevindingen, bedoeld in onderdeel f, getrokken conclusies; [...]

4 Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant de accountantsverklaring ondertekent nadat de controlewerkzaamheden zijn verricht en vastgelegd.

5 Een accountantsorganisatie zorgt ervoor dat de externe accountant uiterlijk twee maanden na de ondertekening van de accountantsverklaring de in het derde lid bedoelde gegevens en bescheiden in het controledossier heeft opgenomen en het controledossier heeft afgesloten. [...]"

4.6. Het destijds toepasselijke [accountantskantoor] Audit Manual vermeldde onder meer het volgende:

“Documenting Audit Evidence that we had Obtained, Discussed and Agreed with the Relevant Members of the Engagement Team Prior to the Date of the Audit Report

39.7 When we prepare a file note during the assembly phase we date this on the day that the note is being written and make it clear on the working paper that the note relates to audit evidence that was obtained at an earlier date (prior to the audit report date).

APPLICATION GUIDANCE - DATING WORK PERFORMED DURING THE ASSEMBLY PROCESS

Information to include on the file note:

- (1) Prepared by:
- (2) Date prepared:
- (3) Discussion date and time:
- (4) Participants:
- (5) Subject:
- (6) Audit evidence obtained and/or decisions made regarding accounting treatment etc.

39.8 Where any amendments to working papers are made during this stage of the audit the engagement team will add a note explaining what changes have been made.”

4.7. Klaagster stelt dat [Y1] en [Y2] na de datum van de controleverklaring (30 april 2015) op een aantal onderdelen nog vastleggingen van (nadere) controlewerkzaamheden hebben gedaan of laten doen in het controledossier, bovendien zonder daarbij transparant te maken dat die dateren van na de datum van de controleverklaring. Zij hebben met dit laatste volgens klaagster een onjuiste voorstelling van zaken gegeven. Dat klemmt temeer, volgens klaagster, nu zij dit juist hebben gedaan met het oog op de beoordeling van het betreffende dossier door klaagster in het kader van haar toezichthoudende taak, in welk verband zij zich volgens klaagster juist toetsbaar hadden moeten opstellen.

4.8. **a. vooruitbetalingen [C land4].**

Volgens de consolidatiestaat bestaan de in de balans opgenomen vorderingen van € 50,6 miljoen voor € 8,7 miljoen uit vooruitbetalingen van het groepsonderdeel [land4]. Bij e-mails van 2, 3 en 18 juni 2015 hebben leden van het controleteam navraag gedaan bij [accountantskantoor land4] en de controlecliënt in [land4] naar de aard van de vooruitbetalingen, welke werkzaamheden [accountantskantoor land4] daarop had verricht – in het bijzonder wat betreft de waardering –, de reden van de vooruitbetalingen, en of [accountantskantoor land4] een afloopcontrole had verricht op de vooruitbetalingen per ultimo 2013. De antwoorden op deze e-mails van [accountantskantoor land4] en de controlecliënt luiden, voor zover van belang, als volgt:

“Regarding the advances issued balances, please see below TOP positions

Party	Advances issued, USD	Comment
[cyrrillisch schrift]6epir TOB [1000714]	1,102,449	Prepayments made for inventories required for construction of a farm
Transatlantic Trading Limited	2, 948,150	Prepayments made for butter
Jamclik Trading Limited	2,163,699	Prepayments made for dry milk products
Foremill Projekts Corp	1,864,880	Prepayments made for butter”

en

“We have plans (and contracts) for selling of estimated quantity of butter and DMP to our clients, including private label. At the same time it is more profitable for us to produce and sale cheese in [land4] rather than butter and DMP. Due to this we use for production of butter and DMP only extra purchased milk. As a result we signed contracts for purchase of butter and DMP to secure ourselves in case lack of raw milk for own production.”

en

“In reply to your question in respect of the advances issued as of 31.12.2013, we have checked their significant amounts on the selective basis, we have performed the analysis of the movements on the accounts in FY2014, the primary documents were reviewed in the course of our regular audit tests on purchases (goods, services) [...]”

4.9. In het controledossier van [accountantskantoor] ([land1]) is een op 26 maart 2015 gedateerd memo “File Review [accountantskantoor plaats land4] – Trade and other receivables” opgenomen, dat afsluit met de volgende tekst:

“1.6.3 Advances issued

Met betrekking tot de overige vorderingen zijn geen specifieke risico's onderkend. Echter gezien de omvang van de post is hier wel aandacht aanbesteed tijdens de controle. Onder de overige vorderingen van [C land4] is voor een bedrag ad EUR 8.718K aan advances issued opgenomen. De advances issued bestaan met name uit:

Party	Advances issued, USD	Comment
[buitenlands schrift] [eenheid] [1000714]	1,102,449	Prepayments voor de voorraden die nodig zijn voor de bouw van een boerderij
Transatlantic Trading Limited	2, 948,150	Prepayments m.b.t. boter
Jamclik Trading Limited	2,163,699	Prepayments m.b.t. dry milk products
Foremill Projekts Corp	1,864,880	Prepayments m.b.t. boter”

Voor [C land4] is het op dit moment winstgevender om kaas te produceren en te verkopen dan boter en dry milk products. Als gevolg hiervan wordt voor de productie van boter en dry milk products alleen extra purchased milk gebruikt. Echter zijn wel contracten met klanten afgesloten voor de verkoop van boter en dry milk products. Om te kunnen blijven voldoen aan de vraag van de klanten zijn contracten getekend voor de inkoop van boter en dry milk products. Indien niet voldoende raw milk aanwezig is om genoeg boter en dry milk te produceren, kan op basis van deze contracten toch voldaan worden aan de vraag van de klant. Voor de genoemde prepayments heeft [accountantskantoor plaats land4] de onderliggende contracten ontvangen en doorgenomen zonder controlebevindingen. [accountantskantoor plaats land4] heeft verder op het saldo per 31-12-2013 voor significante bedragen een afloopcontrole uitgevoerd. Hierbij is vastgesteld dat er of geleverd is of betalingen zijn geretourneerd. Op basis hiervan concluderen wij dat voldoende werkzaamheden zijn uitgevoerd om het risico op oninbaarheid te mitigeren.”

4.10. Klaagster stelt dat deze gehele paragraaf klaarblijkelijk na en naar aanleiding van vermelde e-mails van juni 2015 in het memo is opgenomen, gelet op de inhoudelijke en (na vertaling) tekstuele overeenkomsten tussen die e-mails en de paragraaf. Dat is misleidend volgens klaagster, omdat de datum van het memo is gehandhaafd op 26 maart 2015, en aldus de onjuiste indruk is gewekt dat ook de betreffende paragraaf van (vóór) die datum, en dus van vóór de datum van de controleverklaring, dateert. Die onjuiste indruk is

nog eens versterkt door het memo van 1 september 2015 van [Y1] en [Y2] (hiervoor, 2.6), volgens hetwelk naar aanleiding van de hiervoor bedoelde correspondentie geen vastleggingen zijn gedaan in het controledossier.

4.11. [Y1] en [Y2] erkennen dat het memo is aangepast na ontvangst van de hier bedoelde e-mails. Zij spreken over een “aanscherping” en een “verduidelijking”, maar geven geen aanduiding van wat vóór deze aanpassingen over dit onderwerp in het memo was opgenomen. In elk geval erkennen [Y1] en [Y2] dat de tabel en een deel van de toelichting eronder eerst na ontvangst van bedoelde e-mails in het memo zijn opgenomen.

4.12. [Y1] en [Y2] voeren verder aan dat bedoelde paragraaf slechts een nadere documentatie betreft van informatie die reeds op de datum van de controleverklaring voor het team beschikbaar was en als zodanig tot het ([land1]) controledossier behoorde. De opgenomen tabel en informatie over de afloopcontrole bevond zich in (de documenten van) het (elektronisch) dossier (APT) van [accountantskantoor plaats land4], en over de reden van de vooruitbetalingen had het team tijdens zijn bezoek aan [accountantskantoor plaats land4] reeds met de betrokken lokale accountant gesproken, aldus [Y1] en [Y2]. Die reden c.q. achtergrond van de vooruitbetalingen betreft volgens [Y1] en [Y2] bovendien geen controle-informatie.

4.13. Wat betreft het memo van 1 september 2015 stellen [Y1] en [Y2] zich op het standpunt dat zij in hun concept voor dat memo te goeder trouw hebben opgenomen dat het team had medegedeeld geen nieuwe controle-informatie te hebben vastgelegd, en dat zij voor de definitieve versie van het memo van 1 september 2015 geen verantwoordelijkheid dragen.

4.14. De Accountantskamer stelt bij de beoordeling van deze kwestie voorop dat de in de hiervoor (4.4 en 4.5) aangehaalde paragrafen 230.13 en 230.A22 NV COS en artikel 11 Bta beschreven verplichting tot dossiervorming er mede toe strekt relevante derden – zoals de toezichthouder – in staat te stellen de betreffende wettelijke controle te beoordelen, dat wil zeggen de wettelijke controle zoals de controlerend accountant – in persoon – die had verricht en voltooid op de datum van zijn controleverklaring. Dit betekent dat uit het dossier moet blijken welke controle-informatie de controlerend accountant op de datum

van zijn controleverklaring ter beschikking stond en welke controlewerkzaamheden hij op dat moment had verricht. Paragraaf 230.13 NV COS gaat over het controleren en documenteren, en het eventueel trekken van nieuwe conclusies op basis van nieuwe controle-informatie verkregen na de datum van de controleverklaring. Voor zover hiervan sprake is, zo bepaalt deze paragraaf duidelijk, dienen aanvullingen op of wijzigingen in het controledossier van een actuele datum (de datum van aanvulling/wijziging) te worden voorzien. Paragraaf 230.A22 NV COS en artikel 11 lid 5 Bta gaan over iets anders: het administratieve proces van het samenstellen van het controledossier, zonder dat sprake is van nieuwe controle-informatie en/of nieuwe conclusies (binnen 2 maanden van de controleverklaring). Paragraaf 230.A22 NV COS (slot) laat toe dat in die 2 maanden-termijn, dus na de datum van de controleverklaring, bepaalde – op het moment van de datum van de controleverklaring bij de controlerend accountant bekende – controle-informatie nog wordt gedocumenteerd ten behoeve van het controledossier.

4.15. Ten overvloede overweegt de Accountantskamer – klagster betreft dit niet in haar klacht – dat het door [Y1] en [Y2] in deze procedure overgelegde [accountantskantoor] Audit Manual (hiervoor, 4.6) vermeldt dat bij elke aanpassing van werkdocumenten na de datum van de accountantsverklaring een toelichting moet worden opgenomen over welke aanpassingen zijn aangebracht.

4.16. Tegen deze achtergrond kunnen [Y1] en [Y2] niet terecht volhouden dat de toevoeging na de datum van de controleverklaring van (wezenlijke onderdelen van) paragraaf 1.6.3 aan het memo “File Review [accountantskantoor plaats land4] – Trade and other receivables” aan de hiervoor bedoelde voorschriften en de doelstelling daarvan beantwoordt. De enkele door [Y1] en [Y2] gestelde omstandigheid dat teamleden de achterliggende reden van de vooruitbetalingen in maart 2015 met de controlecliënt in [land4] en met [accountantskantoor plaats land4] hadden besproken, maakt niet dat de extern accountant – [Y1] – op de datum van zijn controleverklaring van deze informatie had kennisgenomen. [Y1] was er zelf immers niet bij geweest in [plaats land4]. Wat betreft de informatie die in de APT van [accountantskantoor plaats land4] was opgenomen, geldt evenzeer dat die enkele aanwezigheid nog niet maakt dat de extern accountant [Y1] gezegd kan worden daarvan kennis te hebben genomen en daarvan een beoordeling te hebben gemaakt. [Y1] en [Y2] stellen ook niet specifiek dat (en hoe) die kennisname door [Y1]

daadwerkelijk voorafgaand aan of op de datum van de controleverklaring heeft plaatsgevonden. De opname in het op 25 maart 2015 gedateerde memo van deze informatie suggereert die kennisname en beoordeling (op het moment van aftekenen) intussen wel. Maar zelfs als dat allemaal wel zo zou zijn geweest, of [Y1] zou anderszins voorafgaand aan zijn controleverklaring van deze informatie op de hoogte zijn gesteld, dan zou nog steeds, gezien de aard van de toevoeging, nadere duiding van de wijzigingen van de betreffende paragraaf in het memo zijn aangewezen.

4.17. Voor het voorgaande is van belang welke controledocumentatie in het groepsdossier moet zijn opgenomen. Paragraaf 50 van Standaard 600 geeft aan:

“Het opdrachtteam op groepsniveau dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen:

(...)

b. de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die door de accountants van groepsonderdelen op significante groepsonderdelen zijn uitgevoerd, met inbegrip van, indien van toepassing, de beoordeling door het opdrachtteam op groepsniveau van relevante delen van de controledocumentatie van de accountants van deze groepsonderdelen en de conclusies daarover;

(...)”.

Dat betekent dat (de documenten uit) de controledossiers van de lokale accountants niet zonder meer kunnen worden gerekend tot het controledossier van de groepsaccountant. Ten overvloede merkt de Accountantskamer op dat daarvan in elk geval bezwaarlijk lijkt te kunnen worden gesproken voor zover de groepsaccountant of zijn accountantsorganisatie gedurende de bewaartermijn van het controledossier op groepsniveau, geen zeggenschap en feitelijke controle kan uitoefenen over (die documenten uit) die lokale dossiers. Daarvan lijkt in het onderhavige geval sprake te zijn, nu na de datum van de controleverklaring de lokale accountants hun APT's hadden geschoond (verweerschrift, 2.49), en het Nederlandse team daarna van hen afhankelijk was om (delen van) een back-up van de eerdere versies te ontvangen.

4.18. Voor het voorgaande maakt evenmin uit of bepaalde informatie uit paragraaf 1.6.3 van het memo wellicht niet op zichzelf beschouwd als beslissend voor de controle zou moeten worden aangemerkt, zoals [Y1] en [Y2] lijken te suggereren ten aanzien van de

opgegeven reden van de vooruitbetalingen. Het gaat erom of de informatie relevant zou kunnen worden geoordeeld voor (begrip van) de controle.

4.19. Het zou voor [Y1] en [Y2] een kleine moeite zijn geweest om hun latere toevoegingen aan het memo ten minste zichtbaar te maken, of de aanvullende informatie überhaupt niet aan het memo te (laten) toevoegen als geoordeeld zou zijn dat geen sprake was van controle-informatie, maar bijvoorbeeld, nu het om informatie ging die [Y1] en [Y2] naar eigen zeggen paraat wilden hebben ten behoeve van de dossierbeoordeling door klagster, deze te documenteren in een apart dossier, actueel gedateerd, ten behoeve van die beoordeling door klagster. Op die wijze zou voor klagster gewoon duidelijk zijn hoe, op dit punt, de controle werkelijk was verlopen, en wat [Y1] op de datum van zijn controleverklaring nou wel en niet had afgetekend.

4.20. Het memo van 1 september 2015 heeft de zaak wat dit betreft geen goed gedaan. [Y1] en [Y2] hebben niet weersproken dat de passage in dat memo dat naar aanleiding van hun correspondentie met [accountantskantoor land4] (in juni 2015) geen vastleggingen in het controledossier zijn gemaakt, feitelijk onjuist is. Dat deze vastlegging informatie betrof die mogelijk reeds bij [accountantskantoor land4] en bepaalde leden van het [land1] controleteam bekend was, maakt dit niet anders. Het verweer van [Y1] en [Y2] dat zij voor de definitieve versie van dit memo geen verantwoordelijkheid dragen, maar het bestuur van [accountantskantoor], kan de Accountantskamer niet volgen. Vanzelfsprekend draagt een accountant verantwoordelijkheid voor een op zijn naam gesteld memorandum. [Y1] en [Y2] stellen niet dat zij de definitieve versie van het memo niet hebben gezien voordat het verzonden werd, noch, mocht dat anders zijn, dat zij daartegen bezwaar hebben gemaakt of anderszins maatregelen hebben genomen om dat te redresseren (zoals artikelen 9 en 10 VGBA dan zouden vereisen). Daarbij komt dat de hierbedoelde passage ook al was opgenomen in het door [Y2] opgestelde concept van het memo (bijlage 2b bij het persoonlijk relaas van [Y2], bijlage 12 bij het klaagschrift tegen [Y2]). Daarin staat overigens niet, evenmin als in andere door [Y1] en [Y2] overgelegde (eerdere) versies, anders dan [Y1] en [Y2] stellen, dat “het team had aangegeven geen nieuwe controle-informatie te hebben vastgelegd.” In het memo en de laatste conceptversies daarvan staat ongeclausuleerd – zonder verwijzing naar mededelingen van het controleteam o.i.d. – dat na de datum van de controleverklaring gewisselde correspondentie (over niet alleen

vooruitbetalingen, maar ook andere specifieke onderwerpen) geen aanleiding had gegeven tot vastleggingen in het controledossier.

4.21. De conclusie moet luiden dat klachtonderdeel 1a in voormelde zin gegrond is.

4.22. **b. afloopcontrole debiteuren [C land4].**

Volgens de consolidatiestaat bestaan de in de balans opgenomen vorderingen van € 50,6 miljoen voor € 13,6 miljoen uit handelsvorderingen van het groepsonderdeel [land4].

4.23. Een op 25 maart 2015 door [accountantskantoor land4] aan [accountantskantoor land1] afgegeven “highlights memorandum”, dat is opgenomen in het groepscontroledossier, vermeldt op pagina. 4 onder meer het volgende:

“3. Accounts receivable (RMM) [risk of material misstatement, toevoeging Accountantskamer]

Risk description: The situation in [land4] is characterized by deterioration of debtors’ solvency. There is a risk of incorrect assessment of provision for receivables and completeness of its recording.

Work performed: the auditors have performed the substantive procedures for sample of accounts receivable balances past due payment date for and:

- 1) Ensured that they are included in provision for doubtful accounts.
- 2) Checked on the individual basis whether provision required by reference to payment history, post balance sheet receipts, customer correspondence, credit rating / creditworthiness was formed.
- 3) Checked accuracy of ageing by agreeing a sample of individual items to supporting documentation.

The risk is not confirmed.”

4.24. Bij e-mail van 2 juni 2015 heeft het [land1] controleteam navraag gedaan bij [accountantskantoor land4] of deze de afloopcontrole van deze vorderingen had uitgevoerd en waar deze informatie kon worden gevonden. [accountantskantoor land4] reageerde hierop daags daarna als volgt:

“Off course I have performed this work. You can see this at: section 4 -> folder D -> D.07 D_Accounts receivables 2014-> sheet D_301 -> column H. If it is not seen in APT, I added the working file in the attachment. [...]”

4.25. In het hiervoor reeds besproken op 26 maart 2015 gedateerd memo “File Review [accountantskantoor plaats land4] – Trade and other receivables” van [accountantskantoor land1] is in paragraaf 1.6.1.2 onder meer de volgende tekst opgenomen:

“Gezien het risico op onjuiste waardering van de debiteuren hebben wij [accountantskantoor plaats land4] gevraagd om aanvullend een afloopcontrole uit te voeren op de significante externe debiteuren. [accountantskantoor plaats land4] heeft voor de significante debiteuren aanvullend een afloopcontrole uitgevoerd. De afloopcontrole is vastgelegd in D.07 sheet tabblad D_301. Middels de afloop controle is vastgesteld dat 167.496K [munteenheid] is afgelopen per 26-03-2015. Dit is 75% van de totale selectie. Het resterende saldo is lager dan de materialiteit. 75% van de totale selectie is afgelopen per 26-03-2015. Tezamen met de saldobevestigingen en ouderdomsanalyse van de debiteuren zijn voldoende werkzaamheden uitgevoerd om zekerheid te krijgen wat betreft bestaan en waardering van de debiteuren.”

4.26. Klaagster stelt dat de in deze paragraaf opgenomen controle-informatie klaarblijkelijk na en naar aanleiding van vermelde e-mails in het memo is opgenomen, in het bijzonder de specifieke resultaten van de afloopcontrole en de verwijzing naar het Excelbestand. Dat is misleidend volgens klagster, omdat de datum van het memo is gehandhaafd op 26 maart 2015, en aldus de onjuiste indruk is gewekt dat ook de betreffende paragraaf van (vóór) die datum, en dus van vóór de datum van de controleverklaring, dateert.

4.27. [Y1] en [Y2] weerspreken niet dat de detailinformatie uit deze paragraaf na 26 maart 2015 en na de datum van de controleverklaring in het memo is opgenomen. Zij betwisten echter dat sprake is van misleiding: volgens hen is slechts, ter verduidelijking, controle-informatie die op de datum van de controleverklaring reeds bekend was, in het memo opgenomen. Zij verwijzen daartoe naar hiervoor in 4.23 weergegeven paragraaf uit het highlights memorandum en het onderliggende Excelbestand, alsook informatie die leden van het controleteam (niet [Y1]) bij hun bezoek aan [accountantskantoor land4] hadden vergaard.

4.28. Dit verweer baat [Y1] en [Y2] niet. Ook al heeft [Y1] voor of op de datum van zijn controleverklaring kennis genomen van het highlights memorandum van [accountantskantoor land4] en was het betreffende Excelbestand uit de APT van

[accountantskantoor land4] op dat moment voor hem toegankelijk, dat betekent nog niet dat [Y1] vóór of op de datum van zijn controleverklaring, met zijn aftekening van het memo, daadwerkelijk van de gegevens uit het Excelbestand had kennisgenomen. Dat wordt door de overige inhoud van het controledossier ook niet ondersteund. [Y1] en [Y2] stellen ook niet dát [Y1] op dat moment, of überhaupt op de datum van zijn controleverklaring, van die detailinformatie daadwerkelijk had kennisgenomen. Het memo “File Review [accountantskantoor plaats land4] – Trade and other receivables” zoals dat na de datum van de controleverklaring is aangepast, suggereert dat echter wel.

4.29. Los echter hiervan gaat het er ook hier eenvoudig weer om dat aanpassingen van controle-informatie in het controledossier na de datum van de controleverklaring – of, indien eerder, na de datum waarop de controlerend accountant (laatstelijk) het betreffende dossierstuk heeft afgetekend – duidelijk moeten worden geïdentificeerd (hiervoor, 4.14-15). Hiervoor is irrelevant of zonder die aanpassing de controlerend accountant op de datum van zijn controleverklaring wellicht reeds over voldoende en geschikte controle-informatie beschikte om zijn controleverklaring op te kunnen baseren. Het gaat er slechts om of de aanvullende informatie relevant zou kunnen worden geoordeeld voor (begrip van) de controle (hiervoor, 4.18).

4.30. De conclusie moet luiden dat klachtonderdeel 1b in voormelde zin gegrond is.

4.31. **c. consolidatiekring.**

Het team van [Y1] en [Y2] heeft op 29 mei 2015, derhalve na de datum van de controleverklaring, de lokale accountants de vraag gesteld of zij uittreksels uit hun lokale handelsregisters konden verschaffen waaruit de (integrale) (lokale) groepsstructuren van [bedrijfsnaam] bleken en, zo ja, deze toe te zenden. De lokale accountants hebben hierop geantwoord, kort gezegd, dat dergelijke registers/uittreksels in hun landen niet beschikbaar waren ([accountantskantoor land2] verwees wel naar uittreksels van twee [land2] entiteiten die in haar APT waren opgenomen). Hierna is het tot het groepscontroledossier behorende op 30 april 2015 gedateerde memo “Controle consolidatie 2014” aangepast. [Y1] en [Y2] erkennen, kort gezegd, dat deze informatie hierin toen is verwerkt zonder dat de datering van het memo (op dit onderdeel) is aangepast, of dat is aangegeven op welke punten het memo achteraf is aangepast.

4.32. Klaagster verwijt [Y1] en [Y2] ook op dit punt misleidend te zijn geweest.

4.33. [Y1] en [Y2] betwisten dit, omdat het volgens hen om informatie ging die op de datum van de controleverklaring al bekend was. Het betreft volgens hen bovendien algemeen bekende informatie en (juist) geen controle-informatie – de toevoeging aan het memo vermeldt op welke (soort) informatie de controle van de consolidatiekring *niet* is gebaseerd.

4.34. Deze verweren falen. Ook hier gaat het erom dat na de datum van de controleverklaring inhoudelijke informatie aan een dossierstuk is toegevoegd zonder vermelding van een actuele (documentatie)datum. Van deze informatie kan niet worden gezegd dat deze niet relevant zou kunnen worden geoordeeld voor (begrip van) de controle. Inlichtingen over afwezigheid van informatie die (evident) voor controle geschikt zou zijn, kunnen immers bijdragen aan begrip van de controle die wél is uitgevoerd, wat bijvoorbeeld ook weer meer algemeen een indruk kan geven van de grondigheid van de (gehele) controle.

4.35. Verder kan ook niet worden gezegd dat de passage in het memorandum van 1 september 2015, dat (onder meer) de van [accountantskantoor] [land3] ontvangen informatie over het niet kunnen verkrijgen van een (sluitende) registratie (uit het handelsregister) van alle [land3] [bedrijfsnaam]-entiteiten niet heeft geleid tot een vastlegging in het controledossier, in overeenstemming is met de feiten. [Y1] en [Y2] hebben, tegen de achtergrond van het hiervoor in 4.32 (slot) overwogene, voor die passage althans geen deugdelijke verklaring gegeven.

4.36. De conclusie moet luiden dat klachtonderdeel 1c in voormelde zin gegrond is.

4.37. Klaagster stelt dat na de datum van de controleverklaring ook nog andere informatie aan het memo is toegevoegd (zonder nadere duiding van de aanpassingen), met name informatie over welke controlewerkzaamheden de lokale accountants (wél) hebben uitgevoerd ter vaststelling van de consolidatiekring. [Y1] en [Y2] betwisten dat hiervan sprake is.

Tegenover deze betwisting heeft klaagster haar verwijt onvoldoende onderbouwd. De Accountantskamer acht de betwisting van [Y1] en [Y2] niet ongeloofwaardig. De Accountantskamer neemt hierbij in aanmerking dat het team van [Y1] en [Y2] na de datum van de controleverklaring niet om deze informatie had gevraagd, en dat de informatie in het memo op dit punt in diverse opzichten niet kan zijn ontleend aan de informatie die de lokale accountants naar aanleiding van de navraag van het team van [Y1] en [Y2] over het handelsregister (evengoed) hadden verschaft, omdat die daarin niet voorkwam ([land4]: investeringen, [land2]: specifieke werkzaamheden in de vorm van bestandsanalyse, inlichtingen van het lokale management en doornemen van notulen). Op dit aspect is het klachtonderdeel daarom ongegrond.

4.38. d. consolidatieaansluiting en -aanpassing [F land2].

Het opdrachtteam van [Y1] en [Y2] heeft op 30 april 2015 twee door [accountantskantoor land2] ondertekende pagina's van het reporting package met betrekking tot [F land2] ontvangen, waarop een balans per ultimo 2014 en een resultatenrekening over 2014 van [F land2] zijn te zien. De cijfers per ultimo/over 2014 zijn omkaderd (in tegenstelling tot de vergelijkende cijfers 2013). Op de eerste pagina is een klein (leeg) kader in dezelfde kleur te zien, met als toelichting: "Conform consolidatiestaat JJ.03.01. Cijfers [land2] sluiten aan met cijfers opgenomen in consolidatiestaat." Deze kaders en deze toelichting zijn geplaatst door (het opdrachtteam van) [Y1] en [Y2] op 30 april 2015 (de datum van de controleverklaring). Op diezelfde datum is gedateerd het tot het controledossier behorende Memo consolidatie 2014, waarin onder meer als werkzaamheid is vermeld: "aansluiten consolidatiestaat met de getekende packs van de component auditors", en waarin ook onder meer is vermeld dat aansluiting is gemaakt wat betreft [entiteit] ([F land2]).

4.39. Tot het controledossier behoort een ongedateerd document 4.COS.600.06.03.14 [entiteit bedrijfsnaam] Reporting Package. Dit bestaat uit voormelde twee door [accountantskantoor land2] ondertekende pagina's met balans en resultatenrekening (met kaders en toelichting) en zes additionele pagina's reporting package, in een wat andere lay-out, met ook kaders (in dezelfde kleur en lay-out als de kaders op de eerste twee (ondertekende) pagina's). Deze additionele pagina's heeft het opdrachtteam van [Y1] en [Y2] pas na de datum van de controleverklaring (desgevraagd) van [accountantskantoor land2] ontvangen, ze zijn dus ook pas daarna aan het document toegevoegd, en de kaders

zijn ook daarna pas geplaatst. De zes additionele pagina's betreffen *statement of equity*, *cash flow statement* en *additional notes regarding the balance sheet and comprehensive income*. Op deze pagina's is een voor een consolidatieaanpassing van € 4 miljoen relevante transactie met [D land3] gespecificeerd, die als zodanig op de eerste twee (ondertekende) pagina's niet is te onderscheiden.

4.40. Volgens klaagster hebben [Y1] en [Y2] na de datum van de controleverklaring nog controlewerkzaamheden verricht, te weten aansluitwerkzaamheden, en het verrichten van een consolidatieaanpassing, blijkens de kaders die het opdrachtteam van [Y1] en [Y2] na de datum van de controleverklaring heeft geplaatst in de toen ontvangen additionele pagina's. Het op 30 april 2015 gedateerde Memo consolidatie 2014 vermeldt echter ongeclausuleerd dat de aansluiting en de aanpassing zijn verricht, en suggereert daarmee volgens klaagster – in strijd met de werkelijke gang van zaken – dat die aansluiting en aanpassing ook op die datum van het memo waren verricht. Dat memo, in combinatie met het in het controledossier opgenomen document 4.COS.600.06.03.14 [entiteit bedrijfsnaam] Reporting Package, is volgens klaagster daarom misleidend.

4.41. [Y1] en [Y2] betwisten dit. Zij stellen op de datum van de controleverklaring de volledige aansluiting en aanpassing te hebben verricht met behulp van de twee getekende pagina's én de op dat moment voor hen toegankelijke APT van [accountantskantoor land2] (waarin de informatie van de later ontvangen zes additionele pagina's was te vinden). Naderhand, op 4 juni 2015, hebben zij de zes additionele pagina's bij [accountantskantoor land2] opgevraagd en deze, met kaders, aan het controledossier toegevoegd, maar dat betreft volgens hen uitsluitend door NV COS 230.A22 toegelaten documentatiewerkzaamheden. Het zijn geen (nadere) controlewerkzaamheden; die waren volgens [Y1] en [Y2] op de datum van de controleverklaring volledig verricht.

4.42. De Accountantskamer oordeelt hierover als volgt. De na de datum van de controleverklaring toegevoegde omkadering op de zes additionele pagina's, in combinatie met de toelichting dat deze omkadering aansluiting representeert met de consolidatiestaat, en de vermelding in het op 30 april 2015 gedateerde Memo consolidatie 2014 dat aansluiting is gemaakt, suggereert dat ook de kaders op de zes additionele pagina's dateren van (voor) de datum van de controleverklaring, en dat klopt niet. Ook hier zou aangewezen

zijn geweest om de toevoegingen aan het controledossier na de datum van de controleverklaring nader te duiden. Dat deze additionele pagina's wellicht in het dossier van [accountantskantoor land2] waren opgenomen maakt niet dat deze ook deel uitmaken van het groepsdossier (vergelijk 4.17)

4.43. De conclusie moet luiden dat klachtonderdeel 1d in voormelde zin gegrond is.

4.44. **e. COS 600 memo, omrekening vreemde valuta en naleving wet- en regelgeving.**

Tot het controledossier behoort het document 1.11.05 Checklist groepsaccountant controle 2014. Het is één Word-document, dat bestaat uit twee delen. Het eerste deel heet Bijlage BVT memo 08-070 inzake werkzaamheden groepaccountant, dat eindigt met de naam van [Y1] en de datering "03/12/2014 update d.d. 29/04/2015". Daarop volgt, op doorlopend genummerde pagina's, een nieuw deel, in andere opmaak, getiteld "1.11.05 – Aanvulling Dossier [NV1].", gedateerd 5 januari 2015, en op de laatste pagina afgetekend voor akkoord door [Y1] "05.01.2015/29.04.2015/03.06.2015". De tekst van dit tweede deel is oorspronkelijk opgemaakt in een op 26 mei 2015 gestart document, en is vervolgens in het memo geplaatst. Klaagster verwijt [Y1] dat de datering van het tweede deel van het memo onjuist is, omdat de betreffende tekst niet dateert van de erop vermelde datum 5 januari 2015, maar van na de controledatum. Dit is op zichzelf juist; het verweer van [Y1] dat aan het slot van (dit tweede deel van) het memo ook de datum 3 juni 2015 is vermeld doet hieraan niet af. Het verwijt is echter van onvoldoende gewicht om tuchtrechtelijk relevant te zijn, omdat het document als geheel – gelet op de verschillende dateringen aan het slot ervan – niets pretendeert over welk deel ervan afkomstig is van vóór de controledatum en welk deel van erna. In zoverre is het allicht onduidelijk, en slordig, maar niet – en daarover gaat de klacht – inhoudelijk misleidend.

4.45. Aan het tot het controledossier behorende Memo consolidatie 2014 is na de controledatum een paragraaf G inzake omrekening van vreemde valuta toegevoegd, waaronder het akkoord van [Y1] is vermeld met als datum 30 april 2015. Dit is volgens klaagster misleidend. [Y1] betwist dit niet, maar hij verweert zich met de stelling dat deze toevoeging niet van hem persoonlijk afkomstig is, dat hij er ook niet van wist, dat hij er pas na afloop van de 60-dagentermijn achter is gekomen, en dat hij dit toen ook op eigen

initiatief heeft vermeld in het memo van 1 september 2015. Klaagster weerspreekt deze stellingname niet, maar zij onderbouwt verder niet waarom [Y1] dan nochtans een tuchtrechtelijk relevant verwijt zou treffen. Dat had wel op haar weg gelegen. Ook op dit (sub)onderdeel is klachtonderdeel 1.e daarom ongegrond.

4.46. Het tot het controledossier behorende memo Review Fraude en compliance, gedateerd 25 maart 2015, is ook na de datum van de controleverklaring aangepast, dat wil zeggen aangevuld met informatie over toezichthouders in [land3], [land4] [land2]. Klaagster verwijt [Y1] misleiding: de datering van het memo suggereert volgens haar – ten onrechte – dat de inhoud ervan ook (uiterlijk) op die datum in het memo is opgenomen (en aldus door [Y1] is afgetekend). Dit verwijt is gegrond. Het verweer van [Y1] dat de betreffende informatie reeds bij het opdrachtteam bekend, en bovendien van ondergeschikte betekenis was, doet hieraan niet af.

klachtonderdeel 2: ondeugdelijke grondslag

4.47. f. grondslagen omzetverantwoording.

[Y1] had in het kader van zijn controle van de jaarrekening 2014 van [bedrijfsnaam] onder meer significante risico's geïdentificeerd ten aanzien van het voorkomen, de nauwkeurigheid en de volledigheid van de omzet. De lokale accountants heeft hij geïnstrueerd om een rapportage (audit report) te leveren waarin zij – voor zover mogelijk – als opinie geven dat kort gezegd de bij de rapportage geleverde financiële informatie (betreffende [C land4], [F land2] en [D land3] voor consolidatiedoeleinden) materieel in overeenstemming is met het beleid (*policies*) en de instructies in het *accounting manual* van [NV1] (of het beleid (*policies*) in dat *accounting manual* en de instructies van het management). De lokale accountants hebben vóór de datum van de controleverklaring deze rapportages/opinies ook afgeleverd (waarbij zij slechts verwezen naar het *accounting manual* van [NV1], en niet (ook) naar instructies van het management).

4.48. Klaagster verwijt [Y1] dat hij op het moment van zijn controleverklaring onvoldoende controlewerkzaamheden had uitgevoerd om ten aanzien van de omzet voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, door – samengevat – niet (voldoende) te evalueren of de lokale accountants voldoende werkzaamheden hadden

verricht om vast te stellen of de door de groepsonderdelen toegepaste grondslagen voor de verantwoording van de omzet in overeenstemming zijn met de grondslagen die gelden voor de jaarrekening 2014 van [bedrijfsnaam] (IFRS), onder meer door geen kennis te nemen van het *accounting manual* of de *accounting manuals* van [bedrijfsnaam] (entiteiten).

4.49. [Y1] weerspreekt dit verwijt. De instructie die verwees naar het *accounting manual* van [NV1] was volgens [Y1] een vergissing, en de verwijzing daarnaar in de rapportages van de lokale accountants eveneens. Volgens hem was toen hij zijn controleverklaring afgaf (en ook daarvoor en daarna) voor alle betrokkenen (het opdrachtteam, de lokale accountants en [bedrijfsnaam] zelf) volstrekt helder dat de door de lokale accountants aan te leveren financiële informatie conform IFRS moest zijn, en dat dat ook het geval was. Betrokkene wijst hierbij, voor zover van belang, op het volgende:

- a. [NV1] heeft (had) geen (eigen) *accounting manual*;
- b. De instructie aan de lokale accountants hield mede in dat [NV1] rapporteert onder IFRS;
- c. Het opdrachtteam heeft bij zijn reviews ter plaatse zelf vastgesteld dat conform IFRS werd gerapporteerd (en dat was al jaren zo);
- d. Het bureau vaktechniek van [accountantskantoor land1] heeft zelf een uitgebreide IFRS-review uitgevoerd op de (geconsolideerde) jaarrekening, en het opdrachtteam heeft ook nog de zogenaamde Pentana IFRS checklist helemaal doorlopen, in vervolg waarop [bedrijfsnaam] (Head of IFRS Department) de jaarrekening desgevraagd nog heeft aangepast (alles voorafgaand aan de datum van de controleverklaring);
- e. Na de ontdekking van de vergissing door [Y1], hebben [accountantskantoor land3] en [accountantskantoor land2] desgevraagd vrijwel direct de onjuiste *accounting manual*-verklaringen aangepast naar IFRS-verklaringen. [accountantskantoor land4] stuurde een separate bevestiging dat de jaarrekening van [C land4] voor consolidatiedoelen was gestoeld op IFRS.

4.50. Tussen partijen is niet in discussie dat de hiervoor onder a-e opgesomde omstandigheden zich inderdaad voordeden, maar dat maakt niet dat de controle op dit punt naar behoren is verlopen. Ook al was sprake van een vergissing bij de instructies, de ontvangst van de rapportages waarin de verwijzing naar het *accounting manual* van [NV1]

was blijven staan, en waarin geen verwijzing naar IFRS was opgenomen, had [Y1] aanleiding moeten geven om vóórdat hij zijn controle afrondde bij de lokale accountants na te gaan of zij zich (inderdaad) bij de formulering van hun rapportages op gelijke wijze hadden vergist en of de aangeleverde cijfers (inderdaad) conform IFRS waren. In zoverre is het klachtonderdeel gegrond.

4.51. g. consolidatieproces, -kring, -(aansluiting) en -aanpassing.

Klaagster verwijt [Y1] onvoldoende controlewerkzaamheden te hebben uitgevoerd ten aanzien van het consolidatieproces. Voor zover dit aspect niet terugkomt in haar klachten over de controlewerkzaamheden van betrokkene ten aanzien van de consolidatiekring, -aansluiting en -aanpassing (hierna) en de grondslagen voor de verantwoording van de omzet (hiervoor) (toepassing IFRS), en daarmee daarin is meegenomen, heeft klaagster haar klacht op dit punt onvoldoende geconcretiseerd en is deze daarom ongegrond.

4.52. Klaagster verwijt [Y1] ook onvoldoende controle wat betreft de consolidatiekring (vaststelling welke entiteiten tot het concern behoren). Uit het hiervoor in 4.37 overwogene volgt dat de Accountantskamer niet aannemelijk acht dat (materieel) de gegevens over de controlewerkzaamheden van de lokale accountants ten aanzien van de consolidatiekring, na de datum van het memo (30 april 2015, de datum van de controleverklaring) daaraan zijn toegevoegd. Klaagster bepleit niet, althans maakt niet duidelijk dat deze gegevens onvoldoende en/of ongeschikt waren als controle-informatie ten behoeve van de controleverklaring van [Y1]. De Accountantskamer ziet geen reden om hierover anders te oordelen. Het op de datum van de controleverklaring ontbreken van informatie over het ontbreken van sluitende handelsregisters in de betrokken jurisdicties, kan logischerwijs niet maken dat de wél beschikbare controle-informatie onvoldoende was. Om deze redenen is de klacht op dit onderdeel ongegrond.

4.53. [Y1] erkent dat hij en [Y2] na de datum van de controleverklaring kaders hebben geplaatst rond de van [accountantskantoor land3], [accountantskantoor land4] en [accountantskantoor land2] ontvangen reporting packs, en een enkele toelichting in formulering hebben uitgebreid. Volgens klaagster representeren deze toevoegingen aansluitings- en aanpassingswerkzaamheden van na de datum van de controleverklaring, zonder welke die verklaring deugdelijke grondslag ontbeerde. Dit verwijt is ongegrond wat

betreft [C land4]. Met betrekking tot dit groepsonderdeel had [Y1] alle op dit punt relevante controle-informatie van [accountantskantoor land4] ontvangen. De Accountantskamer acht niet aannemelijk dat [Y1] pas na de datum van de controleverklaring, met het plaatsen van de kaders en het herformuleren van de opmerking, de aansluiting heeft verricht/gecontroleerd. In zoverre is het klachtonderdeel ongegrond.

4.54. Wat betreft [F land2] staat vast dat [Y1] op de datum van de controleverklaring slechts twee ondertekende pagina's van het reporting pack van [accountantskantoor land2] had ontvangen. Dat de cijfers van die pagina's toen zijn aangesloten is niet weersproken. Ook niet weersproken is dat [Y1] toen aansluiting heeft gemaakt tussen de consolidatiestaat en de op dat moment voor hem toegankelijke onderdelen van het APT van [accountantskantoor land2] én dat de later door hem ontvangen zes additionele pagina's van het reporting pack daarvan niet afweken. Dit maakt echter niet dat [Y1] op het moment van zijn controleverklaring, met zijn toegang tot ATP [land2] maar zónder bevestiging van [accountantskantoor land2] dat op deze cijfers kon worden vertrouwd, over voldoende en geschikte controle-informatie beschikte wat betreft die posten (specificaties) (aansluiting en aanpassing). Het klachtonderdeel is in zoverre gegrond.

4.55. Wat betreft [D land3] geldt het volgende. Niet weersproken is dat [Y1] het reporting pack op of voor de datum van zijn controleverklaring op de consolidatiestaat heeft aangesloten, en de consolidatie-aanpassingen heeft gecontroleerd. Dat hij ten aanzien van één van die aanpassingen (transacties met [F land2] en á € 4 miljoen, de keerzijde van de consolidatie-aanpassing in het reporting pack [land2] (hiervoor, 4.39)) nog een aanvullende toelichting in de controledocumentatie heeft opgenomen, doet daaraan niet af. Wat betreft de consolidatie-aanpassing van € 9,5 miljoen wijst klaagster op een discrepantie tussen het reporting pack van [accountantskantoor land3] (€ 9,5 miljoen) en het highlights memorandum van [accountantskantoor land3], dat een consolidatieaanpassing van € 9,1 miljoen noemt. Klaagster verwijt [Y1] deze discrepantie niet te hebben opgemerkt en spreekt om die reden van een onvolkomenheid in de controle. [Y1] weerspreekt dit verwijt niet. De klacht is in zoverre gegrond.

4.56. **h. vooruitbetalingen en debiteuren [C land4].**

Klaagster verwijt [Y1] dat deze zijn controleverklaring heeft afgegeven toen hij nog niet

over voldoende en geschikte controle-informatie beschikte, dat wil zeggen dat hij daarvan persoonlijk had kennis genomen, wat betreft de posten vooruitbetalingen en (handels)debiteuren [C land4]. Uit het hiervoor in 4.16 en 4.28 overwogene volgt dat hij op de datum van zijn controleverklaring niet beschikte over de aldaar bedoelde informatie. Zonder die informatie beschikte hij op deze onderdelen evenwel niet over voldoende geschikte controle-informatie om tot zijn controleverklaring te komen. De klacht is in zoverre gegrond.

4.57. Nu de klacht gedeeltelijk gegrond moet worden verklaard, dit geldt voor zowel [Y1] als [Y2], kan de Accountantskamer tuchtrechtelijke maatregelen opleggen. Bij de beslissing daarover houdt zij rekening met de aard en de ernst van de verzuimen en de omstandigheden waaronder deze zich hebben voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaken voor beide betrokkenen de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van twee maanden passend en geboden. De Accountantskamer neemt hierbij in aanmerking dat [Y1] zich schuldig heeft gemaakt aan serieuze verzuimen in het kader van een wettelijke controle en met name dat [Y1] en [Y2] in hun relatie tot de toezichthouder van hun accountantsorganisatie geen transparantie hebben betracht, doch veeleer – op onderdelen – misleidende informatie hebben verschaft. Daardoor hebben betrokkenen gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen van professionaliteit, integriteit en vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Ten gunste van betrokkenen neemt de Accountantskamer in aanmerking dat ten aanzien van geen van beide eerder een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd. Voorts geldt dat het feit dat de accountantsorganisatie van betrokkenen er niet in voorzag dat een versie van het elektronisch dossier op het moment van datum controleverklaring behouden is of te reconstrueren was, het verweer op de klachten kan hebben bemoeilijkt. Ook neemt de Accountantskamer ten gunste van betrokkenen in aanmerking dat het in traject tussen het constateren door klaagster van wat zij betrokkenen thans verwijt en het door haar indienen van haar klacht een lange tijd is verlopen en dat ook de onderhavige procedure lang heeft geduurd, zonder dat dit betrokkenen is aan te rekenen.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart ten aanzien van [Y1] de klacht op alle onderdelen (deels) gegrond zoals hiervoor vermeld, en voor het overige ongegrond;
- verklaart ten aanzien van [Y2] de klacht op alle jegens hem gerichte onderdelen (1a-d) (deels) gegrond zoals hiervoor vermeld, en voor het overige ongegrond;
- legt ter zake aan beide betrokkenen op de maatregel als bedoeld in artikel 2, eerste lid onder d. Wtra, te weten die van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van twee maanden**, welke maatregel ingaat op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing ten aanzien van de betrokkene in kwestie onherroepelijk is geworden én de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd en eindigt na ommekomst van de vermelde termijn;
- 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, ten aanzien van de betrokkene in kwestie, zorgen voor opname van de betreffende tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven;

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. A.A.J. Lemain en mr. J.W. Frieling (rechterlijke leden) en drs. W.J. Schoonderbeek RA en drs. E. van Splunter RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genée, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 10 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.