

ECLI:NL:CBB:2024:616

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	03-09-2024
Datum publicatie	03-09-2024
Zaaknummer	22/762 en 22/763
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Deze procedures gaan over een klacht die is ingediend tegen een accountant. De klager was een client van de accountant. Volgens klager heeft de accountant onder meer ten onrechte een melding gedaan bij de FIU en is zij niet op de juiste manier omgegaan met opgevangen fraudesignalen. De accountantskamer heeft de klacht deels gegrond verklaard. De accountantskamer was het met de klager eens dat de accountant niet op de juiste manier om was gegaan met de door haar geconstateerde fraudesignalen. Voor het overige heeft de accountantskamer de klacht ongegrond verklaard. Beide partijen hebben hoger beroep ingesteld. Het College vindt dat de accountantskamer te streng heeft geoordeeld over het handelen van de accountant en gaat dus mee in het betoog van de accountant. Het College gaat niet mee in het betoog van de klager.
Wetsverwijzingen	Wet tuchtrechtspraak accountants
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

uitspraak

COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

zaaknummers: 22/762 en 22/763

uitspraak van de meervoudige kamer van 3 september 2024 op de hoger beroepen van:

[accountant] RA, te Purmerend, (accountant)

(gemachtigde: mr. F.T. Serraris),

en

[naam 1] , te Den Ijp, ([naam 1])

(gemachtigde: mr. K.A. Cerutti),

tegen de uitspraak van de accountantskamer van 25 maart 2022, gegeven op een klacht, door [naam 1] en [naam 2] B.V. ([naam 2]) ingediend tegen de accountant.

Procesverloop in hoger beroep

De accountant en [naam 1] hebben hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer van 25 maart 2022, met nummer 21/1533 Wtra AK (www.tuchtrecht.nl, ECLI:NL:TACAKN:2022:11).

Beide partijen hebben een schriftelijke reactie op elkaars hogerberoepschrift gegeven.

[naam 1] heeft aanvullende stukken ingezonden.

De zitting was op 28 maart 2024. Op de zitting waren aanwezig de accountant met haar gemachtigde en [naam 1] met zijn gemachtigde.

Grondslag van het geschil

- 1.1 Voor een uitgebreide weergave van het verloop van de procedure en de in dit geding van belang zijnde feiten en omstandigheden, voor zover niet bestreden, wordt verwezen naar de inhoud van de bestreden uitspraak van de accountantskamer, die als hier ingelast wordt beschouwd. Het College volstaat met het volgende.
- 1.2 [naam 2] is een holdingmaatschappij van een internationale houthandel. Onder [naam 2] valt een aantal dochtervennootschappen en deelnemingen in onder meer Nederland, België en Oekraïne. [naam 2] heeft een (middellijke) deelneming van 51% in [naam 3] Ltd. ([naam 3]). [naam 3] heeft vestigingen in Uman en Odessa. De overige 49% van de aandelen wordt gehouden door [naam 4] en [naam 5].
- 1.3 De accountant, althans [naam 6] ([naam 6]), had sinds 2014 de opdracht om de geconsolideerde jaarrekening van [naam 2] te controleren. In de consolidatiekring zijn de financiële gegevens van [naam 3] opgenomen, die onder verantwoordelijkheid van de accountant in haar rol als groepsaccountant worden gecontroleerd door de lokale accountant ([naam 7] te Odessa, Oekraïne).
- 1.4 In december 2018 heeft [naam 8] RA, destijds eveneens werkzaam voor [naam 6], een werkbezoek afgelegd aan [naam 3] in het kader van de interimcontrole 2018, samen met [naam 9] (toenmalig CFO van [naam 2]). Voorafgaand aan dat bezoek heeft [naam 8] de lokale accountant verzocht om als component auditor werkzaamheden uit te voeren en daarvoor instructies opgesteld. [naam 8] heeft de voorraden gecontroleerd bij twee locaties van [naam 3] in Uman en Odessa.
- 1.5 Een week na het bezoek, op 19 december 2018, heeft de accountant een managementletter gepresenteerd aan [naam 2]. De accountant heeft daarin gerapporteerd over het werkbezoek aan Oekraïne en de bevindingen aldaar. Zo zijn de resultaten van de opname van de houtvoorraad besproken, waarin afwijkingen zijn geconstateerd. Ook informeert de accountant [naam 2] dat het bestaan en de waardering van activa, die op een in het Russisch opgestelde activelijst zijn vermeld, nog onvoldoende zijn gecontroleerd maar dat de geplande werkzaamheden van de lokale accountant volstaan om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Verder is in de managementletter op pagina 13 het volgende opgenomen:

Tijdens het bezoek is uitgebreid gesproken over de wijze van zaken doen in Oekraïne en de normen en waarden aldaar. Aangezien de Oekraïense cijfers opgenomen worden in de Nederlandse consolidatie, zijn Nederlandse controlestandaarden van toepassing. Op basis daarvan dienen wij de volgende bevindingen mee te nemen in ons oordeel:

1. Wij vernemen van het lokale management dat contante betalingen worden verricht aan Oekraïense overheidsfunctionarissen (Ministerie van Bosbouw bij inkoop hout, de Belastingdienst ten aanzien van BTW en de douane in Uman ten aanzien van export). Deze contante bedragen worden volgens u verdeeld onder de werknemers van deze instanties.
2. Zowel in 2017 als in 2018 worden materiele investeringen contant betaald, zonder dat daar een factuur aan ten grondslag ligt. Deze investeringen zijn niet opgenomen in de officiële cijfers die de Oekraïense accountant controleert.
3. U geeft aan dat personeelsleden in Oekraïne zwart worden uitbetaald. Dit vindt contant plaats ter aanvulling op het officiële loon.
4. Het verschil tussen de r/c vordering in de administratie van STI en de r/c schuld in de officiële cijfers van de Oekraïense entiteit per eind 2017 was zo'n 600.000. Naar verwachting is dit verschil in 2018 opgelopen. Dit verschil wordt veroorzaakt door betalingen aan verbonden partijen (zowel bedrijven in Oekraïne als natuurlijke personen in Turkije). Het verschil geeft een indicatie voor de hoeveelheid onofficiële contante betalingen in Oekraïne.

Daar wij van u vernomen hebben dat het niet mogelijk is om dit te redresseren of op een andere wijze aan te pakken, nemen wij dit mee in ons eindoordeel. Wij verzoeken u om zo spoedig mogelijk te gaan voldoen aan (lokale) wet- en regelgeving.

- 1.6 De accountant heeft in de managementletter geschetst wat de gevolgen van haar bevindingen voor de controle zijn. De accountant houdt [naam 2] voor dat zij een controleverklaring van oordeelonthouding dient af te geven, aangezien 'wij materiele en diepgaande onzekerheden constateren die niet weggenomen kunnen worden door middel van aanvullende controlewerkzaamheden'.
- 1.7 Op 23 januari 2019 heeft de compliancemedewerker van het kantoor van de accountant een melding gedaan van een ongebruikelijke transactie bij de Financial Intelligence Unit Nederland (FIU). In de omschrijving heeft hij vermeld:

[naam 2] B.V. is hoofdzakelijk financier van de entiteit ([naam 3] , toevoeging CBb) en enig afnemer van de vloeren die worden geproduceerd door [naam 3] . [] Tijdens een recent bezoek aan de Oekraïne is uitgebreid gesproken over de wijze van zaken doen in Oekraïne en de normen en waarden aldaar. Aangezien de Oekraïense cijfers opgenomen worden in de Nederlandse consolidatie, zijn de Nederlandse controlestandaarden van toepassing. Op basis daarvan dienen wij de volgende bevindingen mee te nemen in ons oordeel alsmede te melden aan de bevoegde autoriteiten:

1. Zowel in 2017 als in 2018 worden materiele investeringen contant betaald, zonder dat daar een factuur aan ten grondslag ligt. Deze investeringen zijn niet opgenomen in de officiële cijfers die de Oekraïense accountant controleert. Overigens zijn de investeringen door middel van verwerking van de rekening-courant mutaties wel opgenomen in de geconsolideerde Nederlandse cijfers. Zie ook punt 4. Gedurende het bezoek in Odessa hebben wij zo goed als mogelijk op basis van de activelijst (in het Russisch opgesteld) een inventarisatie van de nieuwe activa uitgevoerd. Hierbij hebben wij beperkte zekerheid verkregen over het bestaan van deze activa.
2. Wij vernemen van de aandeelhouders dat contante betalingen worden verricht aan Oekraïense overheidsfunctionarissen (Ministerie van Bosbouw bij inkoop hout, de Belastingdienst ten aanzien van BTW en de douane in Uman ten aanzien van de export). Deze contante bedragen worden volgens opgave van het lokale management verdeeld onder de werknemers van deze instanties.
3. De aandeelhouders geven aan dat personeelsleden in Oekraïne deels zwart worden uitbetaald. Dit vindt contant plaats ter aanvulling op het officiële loon.

4. Het verschil tussen de r/c vordering in de administratie in Nederland en de r/c schuld in de officiële cijfers van de Oekraïense entiteit per eind 2018 bedroeg circa 900.000. Dit verschil lijkt voornamelijk veroorzaakt door betalingen aan verbonden partijen (zowel bedrijven in Oekraïne als natuurlijke personen in Turkije). Het verschil geeft een indicatie voor de hoeveelheid onofficiële contante betalingen in de afgelopen jaren in de Oekraïne.

5. De natuurlijke personen in Turkije brengen volgens opgave van het lokale management, de contante bedragen naar de Oekraïne.

6. Omdat een deel van de omzet, de investeringen en de loonkosten niet in de lokale administratie verantwoord worden, is de verwachting dat de lokale winstbelastingen, omzetbelasting en loonbelasting niet juist en volledig worden afgedragen.

1.8 Ook de [naam 10] heeft de melding gedaan bij de FIU dat het opmerkelijk is dat er door een dochtermaatschappij van [naam 2] geld wordt overgeboekt naar de particuliere rekening van [naam 4] (een van de aandeelhouders van [naam 3]) in Turkije.

1.9 [naam 2] heeft in een e-mail van 11 februari 2019 gereageerd op de managementletter van 19 december 2018. Zij merkt op dat de betalingen aan de Oekraïense belastingdienst en douane moeten worden aangemerkt als facilitation payments, ofwel anti-treiterbetalingen. [naam 2] ontkent dat er betalingen zijn verricht zonder factuur. Tot slot deelt [naam 2] mee dat de Raad van Commissarissen, het management en de accountant in Oekraïne zijn ingelicht en dat de melding van integriteitsschending bij de RVO (Rijksdienst voor Ondernemend Nederland) nog staat te gebeuren.

1.10 Op 15 april 2019 heeft de accountant het accountantsverslag met [naam 2] besproken. Aan dit accountantsverslag was een conceptcontroleverklaring met oordeelonthouding gehecht. Een aantal openstaande punten moest nog afgewerkt worden voordat de accountant een controleverklaring kon afgeven.

1.11 In oktober 2019 heeft de accountant een 'werkstop' afgekondigd, omdat [naam 2] meerdere facturen niet had voldaan.

1.12 Bij brief van 2 december 2019 heeft de accountant aan [naam 2] bevestigd dat de controleopdracht 2018 niet wordt afgerond, vanwege de niet-betaalde facturen en het faillissement van een belangrijk groepsonderdeel van [naam 2] .

Uitspraak van de accountantskamer

2.1 De klacht, zoals weergegeven in de uitspraak van de accountantskamer, welke weergave door partijen niet wordt bestreden, houdt in dat de accountant heeft gehandeld in strijd met de voor haar geldende gedrags- en beroepsregels. Haar wordt het volgende verweten:

1) door het handelen van de accountant heeft de accountantsorganisatie ten onrechte een FIU-melding gedaan en daarmee heeft zij haar geheimhoudingsplicht geschonden;

2) de FIU-melding is op onjuiste feiten gebaseerd;

3) de accountant heeft ontoereikend gehandeld naar aanleiding van de opgevangen signalen tijdens het werkbezoek in Oekraïne;

4) de accountant is onduidelijk geweest over haar eigen verantwoordelijkheid inzake de controle van de jaarrekening 2018.

2.2 De accountantskamer heeft de klachtonderdelen 1 en 2 die zien op de FIU-melding ongegrond verklaard, omdat er volgens de accountantskamer sprake was van ongebruikelijke transacties die gemeld horen te worden. Klachtonderdeel 3, dat ziet op de omgang met de aanwijzingen van fraude,

is gegrond verklaard. De accountantskamer oordeelt dat de accountant nader onderzoek had moeten doen of moeten laten doen, naar de aard en omvang van aanwijzingen respectievelijk vermoedens van fraude en naar de mogelijkheid om de contante betalingen alsnog te doen verantwoorden. Ook heeft de accountant volgens de accountantskamer niet een voldoende adequaat stappenplan opgesteld voor [naam 1] om de fraude te redresseren. Klachtonderdeel 4 is ongegrond verklaard, omdat niet kan worden gezegd dat de accountant onduidelijk is geweest over de uitvoering van de controleopdracht en haar rol daarin. De accountantskamer heeft aan de accountant de maatregel van berisping opgelegd.

Beoordeling van het geschil in hoger beroep

Leeswijzer

- 3.1 De accountant kan zich niet vinden in het oordeel van de accountantskamer over klachtonderdeel 3 en heeft daar gronden over aangevoerd. Zij is het ook niet eens met de opgelegde maatregel. De gronden van [naam 1] richten zich tegen het oordeel van de accountantskamer over de klachtonderdelen 1, 2 en 4. Het College zal deze gronden van partijen per klachtonderdeel bespreken vanaf punt 5.1.
- 3.2 Daarnaast heeft [naam 1] nog een aantal argumenten aangevoerd die niet zien op een specifiek klachtonderdeel. Die argumenten bespreekt het College in de inleidende overwegingen 4.1 tot en met 4.3.

Inleidende overwegingen

- 4.1 Over de feitenweergave in de uitspraak van de accountantskamer heeft [naam 1] aangevoerd dat de accountantskamer ten onrechte niet heeft vermeld wat zich heeft afgespeeld in de periode april 2019 tot en met september 2019. Ook is volgens hem niet juist wat in de punten 3.11 en 3.12 van die feitenweergave staat. Tijdens de zitting bij het College heeft [naam 1] bevestigd dat deze standpunten over de feiten geen zelfstandige betekenis hebben. Voor zover de feiten volgens [naam 1] niet juist of onvolledig zijn weergegeven, kan dit aan de orde komen bij de bespreking van de gronden.
- 4.2 [naam 1] heeft ook aangevoerd dat de accountant ten onrechte niet het hele dossier heeft overgelegd. Tijdens het strafproces en tijdens deze procedure blijkt volgens [naam 1] keer op keer dat er stukken missen. Hij wordt daardoor benadeeld in zijn procespositie. [naam 1] verzoekt het College om de accountant te bevelen alle stukken uit het dossier in het geding te brengen. Het College wijst dit verzoek af. Er bestaat geen algemene verplichting voor een accountant om, als er een klacht tegen hem wordt ingediend, alle stukken van een (controle)dossier over te leggen. Zoals het College eerder heeft overwogen (zie de uitspraak van 16 november 2021, ECLI:NL:CBB:2021:1001) brengt het met de tuchtrechtspraak gediende belang mee dat een accountant gehouden is om medewerking te verlenen aan het onderzoek naar de gegrondheid van een hem betreffende klacht en zoveel informatie dient te verstrekken dat een adequate beoordeling van dat gedrag door de tuchtrechter mogelijk wordt gemaakt. Deze gehoudenheid gaat echter niet zo ver, dat het zonder meer de overlegging meebrengt van alle bescheiden die in verband kunnen worden gebracht met de klacht. Dat er concrete stukken missen die een beoordeling van de klachtonderdelen in deze zaak in de weg staan is het College overigens niet gebleken.
- 4.3 Verder voert [naam 1] aan dat de accountantskamer de klachtonderdelen 1 en 2 ten onrechte gezamenlijk heeft behandeld. [naam 1] stelt dat hij heeft geklaagd over twee afzonderlijke zaken waar juist geen onderlinge samenhang tussen is, namelijk a) het besluit om tot melding over te gaan en b) de inhoud van de melding zelf. De accountant wijst erop dat de accountantskamer wel onderscheid heeft gemaakt tussen deze twee zaken, door eerst de formele meldplicht te bespreken (overwegingen

5.8 en 5.9) en vervolgens de materiële meldplicht (overwegingen 5.10-5.15). Het College is het op dit punt eens met de accountant. Het betoog slaagt dus niet.

Klachtonderdeel 1

- 5.1 [naam 1] voert onder verwijzing naar de Memorie van toelichting bij de Wijziging van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Kamerstukken II, 33 238, nr. 3, blz. 10) aan dat de accountantskamer ten onrechte tot de conclusie komt dat sprake was van een meldingsplichtige ongebruikelijke transactie. Er is alleen een meldplicht voor handelingen door de cliënt of door een derde ten behoeve van de cliënt. Daarvan is geen sprake. [naam 3] is geen cliënt van de accountant. Bovendien gaat het om zaken die [naam 8] ter ore zijn gekomen. Dat vormt geen basis voor een melding. Voor zover in de melding wordt gesproken over het lokale management gaat het alleen om mededelingen van [naam 4] , de minderheidsaandeelhouder in [naam 3] die niet de lokale directie voert. Hij heeft in gebrekkig Engels over zijn ervaringen in Oekraïne gesproken, maar niet over de gang van zaken binnen [naam 3] . Zijn opmerkingen zijn dus niet aan [naam 3] toe te rekenen. Ook gaat de accountantskamer ten onrechte voorbij aan het standpunt van [naam 1] dat er geen verband is met Nederland. Volgens diverse beroepsorganisaties hoeft een ongebruikelijke transactie alleen gemeld te worden als sprake is van een band met Nederland.
- 5.2 Volgens de accountant was alleen het rekening-courantverschil tussen [naam 2] en [naam 3] al voldoende voor de meldplicht. Volgens haar is niet relevant dat het gaat om zaken die zich volledig buiten Nederland afspelen. Het moet gaan om handelingen (ten behoeve) van een cliënt waarvan de accountant ten behoeve van haar dienstverlening aan die cliënt kennis heeft genomen. Daarvan was sprake.
- 5.3 Het College is van oordeel dat het hier wel degelijk gaat om handelingen door de cliënt of door een derde ten behoeve van de cliënt. Zoals de accountantskamer terecht overweegt is de accountant bekend geraakt met de ongebruikelijke transacties, doordat zij in het kader van de controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam 2] een rekening-courantverschil heeft geconstateerd en daarover vragen heeft gesteld. Er werden transacties verricht vanuit [naam 3] ten behoeve van [naam 2] . Omdat [naam 3] onderdeel uitmaakt van de groep, hebben deze transacties invloed op de geconsolideerde jaarrekening van [naam 2] . Daardoor is sprake van handelingen door de cliënt of door een derde ten behoeve van de cliënt. Dat [naam 3] in beginsel als zelfstandige entiteit functioneert maakt dat niet anders.
- 5.4 Verder overweegt het College dat artikel 16 van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) voor de meldplicht niet als voorwaarde stelt dat er een band moet zijn met Nederland. Voor zover uit de op het moment van de melding van 23 januari 2019 geldende versie van de NBA-Handreiking 2014 van 27 juni 2014 volgt dat die band er wel moet zijn is het College van oordeel dat die band ook aanwezig is. De geconsolideerde jaarrekening van [naam 2] betreft een verantwoording voor alle transacties behorend tot de [naam 11] , zodat om die reden al sprake is van een band met Nederland.
- 5.5 Het betoog van [naam 1] over klachtonderdeel 1 slaagt niet.

Klachtonderdeel 2

- 6.1 Over klachtonderdeel 2 voert [naam 1] aan dat de accountantskamer ten onrechte geen enkele grens heeft getrokken tussen het deskundig rapporteren van oprechte vermoedens en het lukraak melden van ongefundeerde verzinsels. [naam 6] heeft bij de melding onvoldoende onderscheid aangebracht tussen witwassen (conform de Wwft) enerzijds dan wel fraude (conform de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) anderzijds. Voor witwassen geldt dat moet worden gemeld als sprake is van een ongebruikelijke transactie en bij fraude geldt dat moet worden gemeld als er een redelijk vermoeden van fraude is. De accountant heeft alles op één hoop gegooid. Uit onder meer de melding,

een aanvangsproces-verbaal van 30 januari 2020 en een proces-verbaal stand van zaken van 19 mei 2020, blijkt dat de inhoud van de melding veel te stellig is geweest. Daaruit blijkt geen spoor van twijfel. De accountant heeft er onvoldoende rekening mee gehouden dat de melding integraal serieus genomen zou worden. Zij had in de melding tot uitdrukking moeten brengen dat de melding geen geverifieerde feiten bevatte.

6.2 De accountant brengt naar voren dat zij wel de nodige zorgvuldigheid en terughoudendheid heeft betracht. Alleen de bevinding dat sprake is van contante betalingen zonder dat daar een factuur aan ten grondslag ligt heeft [naam 6] (op basis van informatie verkregen van de accountant) als feitelijk gepresenteerd. Uit de manier waarop de overige bevindingen zijn verwoord blijkt duidelijk dat het niet gaat om door de accountant geverifieerde, vaststaande feiten. De melding is zo gespecificeerd mogelijk gedaan. Uit de processen-verbaal blijkt een duidelijk onderscheid tussen geverifieerde en niet-geverifieerde feiten en omstandigheden. Daaruit blijkt juist dat de Fiod de melding van [naam 6] goed begrepen heeft. Van het lukraak melden van ongefundeerde verzinsels is geenszins sprake.

6.3 Het College overweegt dat niet in geding is dat een melding bij de FIU niet lichtvaardig mag worden gedaan. De accountant moet op een zorgvuldige manier onderzoek doen en de bevindingen waarover wordt gemeld moeten worden gebaseerd op gedegen onderzoek. Ook is van belang in de melding nuance aan te brengen waar dat nodig is.

Het College is van oordeel dat de inhoud van de melding in dit geval op zorgvuldige wijze tot stand is gekomen. Niet alle onderzoeksactiviteiten zijn in de melding vermeld, maar dat is ook geen vereiste. [naam 8] heeft een werkbezoek afgelegd, waar hij tot een aantal bevindingen is gekomen. Tijdens het werkbezoek is gesproken met [naam 4] , [naam 9] en [naam 1] . Na terugkomst in Nederland hebben [naam 8] en de accountant onderzocht, mede aan de hand van de Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR), welke acties ondernomen moesten worden en is de managementletter opgesteld. Die is op 19 december 2018 besproken met [naam 1] en daarna verzonden naar [naam 2] . Vervolgens is op 23 januari 2019 de melding gedaan. De inhoud van de melding is naar het oordeel van het College niet te stellig. Bovendien komt deze in belangrijke mate overeen met wat reeds in de managementletter van 19 december 2018 is vermeld. Het College volgt [naam 1] dan ook niet in het betoog dat de melding bestaat uit ongefundeerde verzinsels. De grond slaagt niet.

Klachtonderdeel 3

7.1 Over het oordeel van de accountantskamer over klachtonderdeel 3 voert de accountant ten eerste aan dat de accountantskamer buiten de grenzen van de klacht is getreden door in 5.23.2 te oordelen dat de accountant geen zichtbare invulling heeft gegeven aan de meldingsplicht van fraude op grond van artikel 26 van de Wta, althans artikel 37 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) aan een opsporingsambtenaar. Over deze meldingsplicht is niet geklaagd en de accountant heeft daarom ook geen verweer gevoerd op dit punt. Ook tijdens de zitting bij de accountantskamer is hierover niet gesproken.

7.2 Het College stelt vast dat in het klachtonderdeel inderdaad niet het verwijt is gemaakt dat de accountant geen invulling heeft gegeven aan de meldingsplicht van fraude van materieel belang, zoals bedoeld in artikel 26 van de Wta en artikel 37 van het Bta. Klachtonderdeel 3 gaat over de manier waarop de accountant is omgegaan met de in Oekraïne opgevangen (fraude)signalen. Volgens klagers is daar door de accountant niet helder over gecommuniceerd in de managementletter en de besprekingen op 19 december 2018 en 15 april 2019. Ook vinden klagers dat er onvoldoende aanvullende onderzoekswerkzaamheden zijn verricht naar de fraudesignalen en dat de accountant een rommelige verklaring heeft afgelegd bij de FIOD. Het gaat in de klacht dus niet over de meldingsplicht van fraude van materieel belang. De accountantskamer heeft dit daarom ten onrechte bij zijn beoordeling betrokken.

Verder betwist de accountant het oordeel van de accountantskamer dat zij onvoldoende onderzoek zou hebben gedaan naar de fraudesignalen en dat zij niet een voldoende adequaat stappenplan zou hebben opgesteld voor klagers om de fraude te redresseren. De accountant heeft haar standpunt in hoger beroep onderbouwd met nadere stukken. Zij wijst allereerst op de auditinstructies die op 12 oktober 2018 aan de lokale accountant zijn gegeven. Verder heeft zij uiteengezet op welke wijze [naam 8] tijdens het werkbezoek in Oekraïne heeft geprobeerd inzicht te krijgen in de aard en omvang van de contante betalingen. Na terugkomst in Nederland hebben [naam 8] en de accountant de bevindingen besproken en in de e-mail van 16 december 2018 van [naam 8] aan de accountant zijn, mede aan de hand van de NV NOCLAR en Standaard 240, de te nemen acties uiteengezet. De bevindingen en de te ondernemen acties zijn vervolgens neergelegd in de managementletter en met [naam 2] besproken op 19 december 2018. [accountant] heeft er tijdens die bespreking bij [naam 2] op aangedrongen om zo spoedig mogelijk te gaan voldoen aan (lokale) wet- en regelgeving en aangegeven dat zij de opdrachtacceptatie 2019 nader zou evalueren. De te ondernemen stappen zijn op pagina 15 van de managementletter uiteengezet. Op 20 december 2018 heeft zij de managementletter vervolgens aan [naam 2] toegezonden, met onder andere het verzoek om een schriftelijke reactie en doorzending aan de RvC. Na ontvangst van de reactie van [naam 1] per e-mail op 11 februari 2019, is de accountant doorgesgaan met het opmaken van het accountantsverslag [naam 3]. Dat verslag, met daaraan gehecht de voorlopige oordeelsonthouding, is op 15 april 2019 met [naam 2] besproken. Op 16 april 2019 ontving de accountant diverse controledocumenten van de lokale accountant, waaronder het yearend audit memorandum. Daarin concludeert de lokale accountant dat het frauderisico was teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau. Omdat de accountant dit niet kon rijmen met haar eigen bevindingen is per e-mail door [naam 8] expliciet navraag gedaan naar fraudesignalen. De lokale accountant heeft in een e-mail van 23 april 2019 geantwoord dat zij geen fraudesignalen heeft geconstateerd. Hieruit leidde de accountant af dat de Oekraïense accountant niet van zins was de naar hun aard niet meer te duiden contante betalingen nader te onderzoeken of onderkennen, laat staan deze te willen verwerken in de jaarrekening. Vervolgens heeft de accountant nog een aantal werkzaamheden uitgevoerd om inzicht te verwerven in de aard en omvang van de contante betalingen, waaronder een steekproef op de inkopen en een aansluiting tussen de lokale en de Nederlandse cijfers. De accountant zou daarnaast nog aanvullende werkzaamheden doen, maar gelet op de werkstop zijn die niet afgerond. Al met al stelt de accountant zich op het standpunt dat zij voldoende onderzoek heeft gedaan naar de fraudesignalen en voldoende duidelijk heeft gemaakt welke stappen [naam 2] moest zetten om deze te redresseren. De fraudesignalen zijn duidelijk besproken met [naam 1] en met de lokale accountant en er zijn meermalen kritische vragen gesteld aan het (lokale) management. De accountant herkent niet het door [naam 1] geschetste beeld dat de ernst van de situatie niet tot hem doordrong. De accountant heeft altijd de indruk gehad dat [naam 1] begreep wat er aan de hand was. Pas na nader onderzoek heeft de accountant geconcludeerd dat de rekening-courantverschillen/contante betalingen niet nader opgehelderd konden worden. Hiermee heeft zij gedaan wat van haar mocht worden verwacht. Zij ziet ook niet hoe zij nog extra informatie had moeten of kunnen vergaren en wat dit dan nog had kunnen opleveren. Van contante betalingen is immers geen paper trail beschikbaar dat kan worden onderzocht.

8.2 Volgens [naam 1] heeft de accountantskamer terecht geconstateerd dat de accountant onvoldoende onderzoek heeft gedaan. De nieuwe stukken die in hoger beroep zijn ingediend, bieden geen basis voor de conclusie dat wel voldoende onderzoek is gedaan. Daaruit blijkt juist dat de accountant volstrekt onvoldoende heeft gedaan om de fraudesignalen op te volgen. Ook is zij ernstig tekort geschoten in de communicatie richting [naam 1]. Voor zover zij stelt dat er al fraudesignalen waren voorafgaand aan het werkbezoek in Oekraïne, had het op haar weg gelegen om [naam 1] daarvan op de hoogte te stellen. Ook is de inhoud van de managementletter volstrekt niet duidelijk en bij de bespreking van 19 december 2018 is [naam 1] niet doordrongen geraakt van de ernst van de opgevangen signalen. Dat geldt ook voor de inhoud van het accountantsverslag en de bespreking daarvan op 15 april 2019. Dat niet kon worden gesteund op de cijfers van de Oekraïense accountant is nooit ter sprake gekomen. Er is bovendien (juist wel) volledig gesteund op die cijfers. Verder is voor [naam 1] onbegrijpelijk dat het geconstateerde rekening-courantverschil over 2018 een probleem is, terwijl daar in 2017 ook sprake van was, en daar nooit een punt van is gemaakt door de accountant.

Het is aan de accountant om de aard en omvang van fraudesignalen in kaart te brengen. De accountant is daarin tekortgeschoten.

8.3 Het College is van oordeel dat de accountantskamer klachtonderdeel 3 ten onrechte gegrond heeft verklaard. Daartoe overweegt het College als volgt.

8.3.1 Alles overziend is het College van oordeel dat de accountant voldoende onderzoek heeft (laten) doen naar de aard en omvang van de vermoedens van fraude. De accountant heeft in hoger beroep uiteengezet welke werkzaamheden zij heeft verricht en heeft dit onderbouwd met nieuwe stukken. Daaruit blijkt dat de vermoedens van fraude concreet werden tijdens het werkbezoek van [naam 8] aan Oekraïne in december 2018. Na terugkomst in Nederland heeft [naam 8] zijn bevindingen gedeeld met de accountant. Ter voorbereiding op de bespreking van de bevindingen met het management van [naam 2] heeft hij in zijn e-mail van 16 december 2018 aan de accountant op een rij gezet welke relevante regelgeving van toepassing is bij fraudesignalen en welke stappen ondernomen moeten worden. Daarbij zijn onder meer de NV NOCLAR en Standaard 240 betrokken. Vervolgens zijn de bevindingen vermeld in de managementletter van 19 december 2018 en is uiteengezet waarom er volgens de accountant sprake is van materiële en diepgaande onzekerheden die (voorlopig) leiden tot een verklaring van oordeelonthouding. De bevindingen zijn op 19 december 2018 met [naam 2] besproken en uit de managementletter blijkt dat [naam 2] is gevraagd om zo spoedig mogelijk te gaan voldoen aan (lokale) wet- en regelgeving en om schriftelijk te reageren op de bevindingen. [naam 2] heeft daarop in de e-mail van 11 februari 2019 een schriftelijke reactie gegeven op de bevindingen. In deze e-mail wordt op de vraag over de contante betalingen, zonder nadere specificatie, in algemene bewoordingen, geantwoord dat deze moeten worden begrepen als geoorloofde facility payments, wordt ontkend dat ooit contante betalingen zonder facturen zijn verricht voor het verkrijgen van opdrachten en wordt aangegeven dat in 2018 geen materiële vaste activa meer zijn betaald met contant geld. Op het vraagpunt betreffende contante (extra, mogelijk zwarte) betalingen aan het personeel wordt in de e-mail niet ingegaan. Vervolgens blijkt uit het accountantsverslag van 15 april 2019 dat dezelfde onzekerheden dan nog steeds bestaan, ondanks tussentijds gevoerde aanvullende besprekingen. De jaarstukken die op 16 april 2019 werden ontvangen van de lokale accountant en de ontkenning in haar e-mail van 23 april 2019 dat zij fraudesignalen had gesignaleerd, hebben niet tot een ander beeld van de situatie geleid. Naar het oordeel van het College mocht de accountant uit de houding van [naam 2] en de Oekraïense accountant zoals die naar voren komt uit de met hen gevoerde correspondentie afleiden dat zij van hen maar weinig medewerking hoefde te verwachten bij een diepgaander onderzoek naar de aard en omvang van de contante betalingen. Het College ziet daarom al met al geen aanleiding voor het oordeel dat de accountant in de gegeven situatie nog verdere aanvullende onderzoekswerkzaamheden had moeten verrichten. Daarbij weegt het College mee dat sprake is van een grote onderneming en dat in de communicatie met de accountant ook altijd de CFO betrokken is geweest, met verstand van zaken op dit terrein.

8.3.2 Het College is het ook niet met de accountantskamer eens dat het (lokale) management en de lokale accountant onvoldoende (kritisch) zijn bevraagd. Tijdens het werkbezoek is over de bevindingen gesproken met zowel het lokale management als met [naam 1] en [naam 9] (CFO) namens het management van [naam 2]. Eenmaal terug in Nederland zijn de bevindingen meermalen besproken met het management van [naam 2] en is gevraagd om een schriftelijke reactie. Op 11 februari 2019 heeft het management van [naam 2] de hiervoor al in meer detail besproken schriftelijke reactie gegeven, en op 15 april 2019 is opnieuw over dit onderwerp gesproken. De lokale accountant is bovendien bij de auditinstructies gevraagd om extra te letten op bepaalde aspecten. Verder heeft [naam 8] tijdens het werkbezoek ook met de lokale accountant gesproken over onder meer de contante betalingen. Omdat zij in haar stukken van 16 april 2019 geen melding maakte van fraudesignalen, is na ontvangst van die cijfers per e-mail van 23 april 2019 nog nadrukkelijk gevraagd of het klopt dat zij geen fraudesignalen heeft opgevangen. Die vraag heeft de lokale accountant ontkennend beantwoord. Hiermee heeft de

accountant naar het oordeel van het College voldoende gedaan om opheldering te vragen. Daarbij speelt een rol, zoals hiervoor ook overwogen, dat het hier om grote onderneming gaat, met een CFO die thuis is in deze materie.

- 8.3.3 Het College heeft ook geen basis voor het oordeel dat de accountant tekort is geschoten in haar communicatie met [naam 2] . De inhoud van de managementletter en het accountantsverslag 2018 maken duidelijk dat sprake was van een ernstige situatie. Over de inhoud van die stukken en het voornemen tot oordeelsonthouding is met [naam 1] gesproken. Het College vindt het niet aannemelijk dat tijdens die besprekingen niet aan de orde is gekomen waarom de accountant tot de (voorlopige) oordeelsonthouding komt. Bovendien blijkt uit de e-mail van [naam 2] aan de accountant van 11 februari 2019 dat het management van [naam 2] een goed begrip had van de situatie.
- 8.3.4 Voor zover de accountantskamer oordeelt dat aan een stappenplan in de zin van artikel 37 van het Bta heeft ontbroken, oordeelt het College dat uit dat artikel blijkt dat het aan de onderneming is om een stappenplan op te stellen. Die verantwoordelijkheid ligt dus niet primair bij de betrokken accountant. Op pagina 15 van de managementletter heeft de accountant overigens duidelijk uiteen gezet welke acties [naam 2] diende te ondernemen en wordt aangestuurd op verder overleg.
- 8.3.5 Dat de accountant zou hebben gesteund op de cijfers van de lokale accountant is het College niet gebleken. De accountant heeft hierover juist opgemerkt dat het haar na ontvangst van de e-mail van de lokale accountant van 23 april 2019 helder was dat zij niet op de cijfers van de lokale accountant kon vertrouwen. Wat daar verder van zij, de controle-opdracht is uiteindelijk niet afgerond. Er is daarom geen basis voor de juistheid van de stelling van [naam 1] dat op de cijfers van de lokale accountant is gesteund.
- 8.3.6 Voor zover nog is betoogd dat in 2017 sprake was van een vergelijkbare situatie en de accountant daar bij de controle geen probleem van maakte, overweegt het College als volgt. Tijdens de zitting heeft de accountant hierover opgemerkt dat er in 2017 wel sprake was van een rekening-courantverschil, maar dat het om een veel kleiner verschil ging, dat toen geaccordeerd werd door [naam 4] . [naam 1] heeft onvoldoende onderbouwd dat de situatie in 2017 vergelijkbaar was met de situatie in 2018. Het betoog slaagt daarom niet.
- 8.3.7 Het College is van oordeel dat de accountantskamer klachtonderdeel 3 ten onrechte gegrond heeft verklaard. De uitspraak van de accountantskamer kan op dit punt niet in stand blijven.

Klachtonderdeel 4

- 9.1.1 [naam 1] voert aan dat klachtonderdeel 4 ten onrechte ongegrond is verklaard. Allereerst voert [naam 1] aan dat de accountantskamer het (premature) besluit van december 2018 om tot een oordeelsonthouding te komen ten onrechte niet laakbaar heeft geacht. Een dergelijk verstrekkend besluit kan pas worden genomen na diepgaand onderzoek en nadat dit op transparante en duidelijke wijze met de cliënt is gecommuniceerd. Het besluit om een oordeelsonthouding af te geven heeft [naam 1] volledig overvallen.
- 9.1.2 De accountant heeft betwist dat in december 2018 sprake was van een oordeelsonthouding. In de managementletter van 19 december 2018 is slechts een voornemen geuit. De accountant heeft daarna nog aanvullende werkzaamheden uitgevoerd, enerzijds om nader inzicht te verwerven in de aard en omvang van de contante betalingen en anderzijds om te bezien of meer of andere voldoende en geschikte controle-informatie verkregen kon worden. Dit bleek niet het geval en uiteindelijk heeft de accountant per brief van 2 december 2019 aan [naam 2] bevestigd dat de controleopdracht 2018 niet zou worden afgerond.

- 9.1.3 Het College volgt de accountantskamer op dit punt in haar oordeel. Op 19 december 2018 was slechts sprake van een voornemen tot oordeelsonthouding. Voor een ander oordeel was op dat moment ook geen voldoende basis gelet, onder meer, op de bevindingen in de managementletter. Van een daadwerkelijk besluit tot oordeelsonthouding was geen sprake. Bovendien is het voornemen met het management van [naam 2] besproken op 19 december 2018. Aangezien het slechts een voornemen betrof, bestond geen noodzaak om hierover eerder met [naam 2] te spreken. Het betoog slaagt niet.
- 9.2.1 Verder voert [naam 1] aan dat de wijze van communiceren door [naam 6] ten onrechte niet is veroordeeld. Volgens [naam 1] zijn de punten in de managementletter onsamenhangend, is onduidelijk wie wat moet doen en wat de positie van de accountant en van de cliënt is. Dat het voldoende was om er op te wijzen dat RVO moest worden ingelicht, is ten onrechte en waarover is ook een raadsel.
- 9.2.2 Volgens de accountant is deze subgrond niet terug te voeren op klachtonderdeel 4. Verder heeft zij naar voren gebracht dat de communicatie wel op orde was. Er hebben voldoende serieuze gesprekken plaatsgevonden. De accountant kreeg tijdens die gesprekken de indruk dat [naam 1] goed begreep wat er aan de hand was.
- 9.2.3 Het College is van oordeel dat deze subgrond wel is terug te voeren op klachtonderdeel 4. Daarin wordt de accountant mede het verwijt gemaakt dat zij niet zorgvuldig heeft gecommuniceerd. Inhoudelijk slaagt deze grond echter niet. Zoals eerder in deze uitspraak is geoordeeld zijn de inhoud van de managementletter en de op pagina 15 van de managementletter weergegeven te ondernemen acties voldoende duidelijk.
- 9.3.1 Ook voert [naam 1] aan dat de wijze waarop [naam 6] is omgesprongen met de positie van de lokale accountant ten onrechte niet laakbaar is geacht door de accountantskamer. Van een controlerend accountant mag worden verwacht dat zij de regie heeft over de consolidatie en de daarbij ingeschakelde accountants op groepsonderdelen.
- 9.3.2 Volgens de accountant is deze subgrond niet terug te voeren op klachtonderdeel 4.
- 9.3.3 Het College volgt de accountant in haar standpunt. In klachtonderdeel 4 heeft [naam 1] opgenomen dat de cijfers van de lokale accountant klakkeloos zijn overgenomen. Hiervoor onder 8.3.5 heeft het College al geoordeeld dat daarvan niet is gebleken. In het klachtonderdeel wordt niet geklaagd over de wijze waarop de accountant is omgesprongen met de positie van de lokale accountant. Het College zal op dit punt daarom niet inhoudelijk ingaan.
- 9.4.1 Tot slot heeft [naam 1] aangevoerd dat de accountantskamer niet bij haar oordeel heeft betrokken wat zij in klachtonderdeel 4 heeft aangevoerd over de verstrekkende uitlatingen van de accountant tijdens het verhoor bij de FIOD. Over de verklaringen die de accountant heeft afgelegd bij de FIOD heeft [naam 1] in klachtonderdeel 4 opgenomen dat daaruit niet blijkt van enige zelfreflectie of kritiek. In hoger beroep heeft [naam 1] zijn stelling nader onderbouwd door citaten op te nemen uit de FIOD-verhoren, waaruit volgens [naam 1] blijkt dat zij onvoldoende deugdelijke grondslag had voor de door haar gedane uitlatingen. De accountant heeft zich volgens [naam 1] een aantal malen zodanig uitgelaten dat [naam 1] zwart wordt gemaakt. Zo komt zij met een zeer uitgesproken oordeel, waar het de melding aangaat. Dit is onethisch handelen. Het vertrouwen dat een cliënt mag hebben in zijn accountant is beschaamd.
- 9.4.2 De accountant heeft allereerst gesteld dat deze subgrond niet is terug te voeren op de klacht. Mocht het College van oordeel zijn dat deze subgrond wel is terug te voeren op de klacht, dan voert zij aan dat [naam 1] een zeer onjuist beeld van haar heeft geschetst. Zij is niet onzorgvuldig of nonchalant geweest. Het is veeleer [naam 1] die zaken verkeerd weergeeft. Op geen moment tijdens het verhoor heeft de accountant zich onheus, onzorgvuldig of onjuist

uitgelaten. Daarbij wijst zij er op dat het proces-verbaal geen woordelijke vastlegging is van hetgeen is besproken.

9.4.3 Het College is van oordeel dat deze subgrond op zichzelf wel is terug te voeren op de klacht. Het slot van klachtonderdeel 4 gaat over de verklaringen die de accountant heeft afgelegd bij de FIOD. [naam 1] verwijt de accountant daarin dat zij er tijdens die verhoren voor heeft gekozen om zoveel mogelijk verantwoordelijkheid af te schuiven en dat zij daardoor onprofessioneel en niet integer heeft gehandeld.

9.4.4 Het College heeft de door [naam 1] in hoger beroep ter nadere onderbouwing van dit klachtonderdeel genoemde citaten bekeken. Zoals de accountant zelf ook heeft aangegeven bij de accountantskamer missen de citaten op een paar punten inderdaad wellicht enige nuance. Dat de accountant tijdens het FIOD-verhoor ongefundeerde stellingen heeft ingenomen of onjuistheden heeft geuit is het College echter niet gebleken. De grond leidt er dan ook niet toe dat de klacht op dit onderdeel alsnog gegrond moet worden verklaard en slaagt dus niet.

Slotsom

10.1 De slotsom is dat het hoger beroep van [naam 1] ongegrond is en het hoger beroep van de accountant gegrond. De uitspraak van de accountantskamer dient te worden vernietigd, voor zover het betreft de gegrondverklaring van klachtonderdeel 3 en de opgelegde maatregel. Het College zal de zaak zelf afdoen en (ook) klachtonderdeel 3 ongegrond verklaren.

10.2 De beslissing op deze hoger beroepen berust mede op hoofdstuk V van de Wet tuchtrechtspraak accountants.

Beslissing

Het College:

- verklaart het hoger beroep van [naam 1] ongegrond;
- verklaart het hoger beroep van de accountant gegrond;
- vernietigt de bestreden tuchtuitspraak voor zover het betreft de gegrondverklaring van klachtonderdeel 3 en de opgelegde maatregel van berisping, en verklaart (ook) dit klachtonderdeel ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. J.L.W. Aerts, mr. M.M. Smorenburg en mr. H.S.J. Albers, in aanwezigheid van mr. L.N. Foppen, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 3 september 2024.

w.g. J.L.W. Aerts w.g. L.N. Foppen