

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 23/2527 Wtra AK

UITSPRAAK van 6 september 2024 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 11 december 2023 ontvangen klacht met nummer 23/2527 Wtra AK van **de Stichting Autoriteit Financiële Markten**

gevestigd te Amsterdam

KLAAGSTER

advocaat: mr. M.L. Batting en mr. I.C.E. Oosthoek-Spierings te Den Haag

t e g e n

Y

voorheen registeraccountant

BETROKKENE

advocaat: mr. drs. J.F. Garvelink te Amsterdam

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 7 juni 2024. Voor klaagster zijn [A] en [B] verschenen, bijgestaan door beide advocaten. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door zijn advocaat en mr. M.J.A. Jansen.

2. De uitspraak samengevat

Waarover gaat deze zaak?

2.1. De klacht heeft betrekking op de wettelijke controle van de jaarrekening van [accountantsorganisatie1] B.V. (hierna: [accountantsorganisatie1]) over het boekjaar 2020 die betrokkene heeft uitgevoerd. Betrokkene heeft een goedkeurende controleverklaring afgegeven op 25 juni 2021. In augustus 2021 is betrokkene geïnformeerd over mogelijke boekhoudfraude door de bestuursvoorzitter. De

toestemming om de controleverklaring te verspreiden is ingetrokken en de accountantsorganisatie waaraan betrokkene was verbonden, heeft de controlewerkzaamheden voortgezet. Ook heeft de accountantsorganisatie waaraan betrokkene was verbonden een incidentmelding gedaan bij klaagster, waarna klaagster een onderzoek heeft ingesteld naar de uitvoering van de wettelijke controle. Dat onderzoek heeft geleid tot onderhavige klacht.

2.2. De klacht spitst zich toe op de controle van de post onderhanden diensten in de jaarrekening 2020 van [accountantsorganisatie1]. Volgens klaagster heeft betrokkene nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee betrokkene in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren. Betrokkene heeft een controleverklaring in het maatschappelijk verkeer gebracht waarop de gebruikers van de jaarrekening niet gerechtvaardigd konden vertrouwen, aldus klaagster.

De beslissing van de Accountantskamer.

2.3. De klacht is geheel gegrond. Betrokkene heeft de controle van de post onderhanden diensten met onvoldoende diepgang uitgevoerd. De Accountantskamer legt aan betrokkene de maatregel vantijdelijke doorhaling voor de duur van één maand op.

3. De feiten

3.1. Betrokkene stond sinds [datum1] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Zijn inschrijving is per [datum2] op eigen verzoek doorgehaald. Betrokkene was verbonden aan [accountantsorganisatie2] N.V. (hierna: [accountantsorganisatie2]).

3.2. [Accountantsorganisatie1] was een accountantsorganisatie met een vergunning voor het uitvoeren van wettelijke controles, tot medio 2019 ook bij organisaties van openbaar belang. Vanaf maart 2019 was [C] statutair bestuurder en bestuursvoorzitter (CEO) van [accountantsorganisatie1]. [C] was registeraccountant.

3.3. Betrokkene had de opdracht de geconsolideerde en enkelvoudige jaarrekening van [accountantsorganisatie1] over het boekjaar 2020 te controleren. Het boekjaar van [accountantsorganisatie1] liep van 1 januari tot en met 31 december. Op 25 juni 2021 heeft betrokkene een goedkeurende controleverklaring afgegeven.

3.4. Op 9 augustus 2021 heeft [accountantsorganisatie1] betrokkene geïnformeerd dat twee medewerkers van [accountantsorganisatie1] (een controller en een manager finance & control) bij de Chief Financial & Risk Officer van [accountantsorganisatie1] een melding hadden gedaan inzake het niet juist presenteren van de halfjaarcijfers van 2021. Een schriftelijk verslag van deze medewerkers van 10 augustus 2021 waarin melding is gemaakt van mogelijke onjuistheden in de jaarrekening 2020 van [accountantsorganisatie1] is op 11 augustus 2021 met betrokkene besproken. Naar aanleiding hiervan heeft betrokkene in zijn brief van 25 augustus 2021 aan de Raad van Bestuur en de Raad van Commissarissen van [accountantsorganisatie1] een aantal onderwerpen aan de orde gesteld, waaronder:

- de goedkeuring om de controleverklaring bij de jaarrekening 2020 (die nog niet was gedeponereerd) te verspreiden, vervalt;
- de controle van de jaarrekening 2020 wordt voortgezet;
- mogelijk is fouterstel, ook met betrekking tot jaarrekeningen van voorgaande jaren, noodzakelijk;
- het incident moet worden gemeld bij klager.

3.5. [Accountantsorganisatie2] heeft op 3 november 2021 een incidentmelding gedaan bij klager over mogelijke verslaggevingsfraude bij [accountantsorganisatie1] en mogelijke betrokkenheid hierbij van de CEO. Naar aanleiding van de melding heeft klager een onderzoek naar de uitvoering van de wettelijke controle van [accountantsorganisatie2] gedaan in de periode vanaf maart 2022. Haar conceptrapport heeft klager op 29 november 2022 aan [accountantsorganisatie2] toegestuurd. [Accountantsorganisatie2] heeft op 9 januari 2023 op dit conceptrapport gereageerd, waarna klager haar definitieve rapport heeft vastgesteld.

3.6. Op 23 december 2021 heeft [accountantsorganisatie1] een nieuwe jaarrekening 2020, inclusief fouterstel gepubliceerd. In de toelichting op de geconsolideerde balans en winst-en-verliesrekening is een paragraaf "1.3 Fouterstel" opgenomen. Het fouterstel betreft jaarrekeningposten in de balansen per 1 januari 2019 en 2020 en in de winst-en-verliesrekening over 2019, en is als volgt toegelicht in de jaarrekening:

De onderhanden diensten bestonden ultimo 2019 uit nog te factureren diensten voor € 13,6 miljoen en voorschotten voor € 2,4 miljoen, per saldo € 11,2 miljoen. Hierop is echter fouterstel, zie paragraaf 1.3 Fouterstel, toegepast. De onderhanden diensten zijn als gevolg hiervan p/saldo voor een bedrag van € 9,9 miljoen gecorrigeerd resulterende in nog te factureren diensten voor € 5,4 miljoen en voorschotten voor € 4,1 miljoen, per saldo € 1,3 miljoen. Hierin is inbegrepen een voorziening van € 1,1 miljoen.

De onderhanden diensten op balansdatum zijn beoordeeld. Deze bedraagt ultimo 2020 gesaldeerd € 0,9 mln, bestaande uit nog te factureren bedragen €5,0 mln (2019:€ 5,4 mln) en vooruitgefactureerde/-ontvangen bedragen € 4,1 mln (2019: € 4,1 mln). Hierin is inbegrepen een voorziening van € 1,8 miljoen (2019:€ 1,1 miljoen).

De jaarrekening is voorzien van een goedkeurende controleverklaring, die is ondertekend door een andere externe accountant van [accountantsorganisatie2].

4. De klacht

4.1. Betrokkene heeft volgens klager gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. Klager verwijt betrokkene, samengevat, dat hij niet voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, de wettelijke controle niet met een professioneel-kritische instelling heeft verricht en als resultaat daarvan een controleverklaring in het maatschappelijk verkeer heeft gebracht waarop de gebruikers van de jaarrekening niet gerechtvaardigd konden vertrouwen. De klacht ziet concreet op het volgende:

a. betrokkene heeft nagelaten de impact op de controle te evalueren van het gebrek aan inzicht in het saldo onderhanden diensten;

b. betrokkene heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de nauwkeurigheid en de volledigheid van de opbrengsten en kosten uit diensten en de nauwkeurigheid, waardering en toerekening van onderhanden diensten;

c. betrokkene heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen op verscheidene materiële correcties op het saldo onderhanden diensten.

5. De beoordeling

5.1. De Accountantskamer toetst het handelen of nalaten van betrokkene aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS).

5.2. Het volgende staat vast. [Accountantsorganisatie1] verrichtte haar diensten, variërend van het voeren en inrichten van administraties, accountancy, adviesverlening en het uitvoeren van controles, op projectbasis. Ongeveer 40% van haar diensten werd tegen een vooraf overeengekomen prijs gefactureerd. De overige 60% werd op basis van nacalculatie gefactureerd. Als een project in het ene verslagjaar van start ging maar in het andere jaar werd voltooid, dan was een deel van de dienstverlening per balansdatum onderhanden. Per project bestond in dat geval per einde boekjaar een saldo 'onderhanden diensten' (hierna: OHD-saldo) dat in de jaarrekening moest worden verantwoord. Een positief OHD-saldo betekende dat [accountantsorganisatie1] nog een bedrag te vorderen had op een project: er waren op het project meer diensten verricht dan gefactureerd. Een negatief OHD-saldo betekende dat [accountantsorganisatie1] een schuld had op een project: er waren op het project minder diensten verricht dan gefactureerd. In de jaarrekening 2020 (voor fouterstel) van [accountantsorganisatie1] was het OHD-saldo uitgesplitst als een post 'nog te factureren diensten' ter hoogte van € 13,9 mln (opgenomen als onderdeel van de vorderingen en overlopende activa ter hoogte van € 18,2 mln) en een schuldpositie van € 2,2 mln (opgenomen onder de kortlopende schulden). In de toelichting bij de jaarrekening was opgenomen dat de nog te factureren diensten worden gewaardeerd tegen werkelijk tarief onder aftrek van een voorziening voor mogelijk niet declarabele uren en oninbaarheid, naar rato van de prestaties die op balansdatum waren verricht. Voorschotten waren onder de kortlopende schulden opgenomen, aldus de toelichting.

5.3. Betrokkene heeft in zijn controleaanpak een significant risico geïdentificeerd voor de volledigheid van de omzet en een 'enhanced' risico (een verhoogd, maar nog geen significant risico) voor de waardering en nauwkeurigheid van het OHD-saldo. Betrokkene heeft een frauderisico geïdentificeerd ten aanzien van het verschuiven van omzet tussen projecten. Met projecten zijn opdrachten van klanten bedoeld. Voor één klant konden dus meerdere projecten worden uitgevoerd. Voor zijn controle van het OHD-saldo en omzet heeft betrokkene geconcludeerd niet te steunen op de effectieve werking van de general IT-controls, application controls en overige handmatige interne beheersingsmaatregelen. Voor de controle van het OHD-saldo en omzet zijn uitsluitend gegevensgerichte werkzaamheden gepland en uitgevoerd. Betrokkene heeft een materialiteit van € 1,5 mln gehanteerd.

5.4. De Accountantskamer zal hierna de drie klachtonderdelen bespreken. Daarbij merkt de Accountantskamer op dat betrokkene geen inhoudelijk verweer tegen de klacht(onderdelen) heeft gevoerd. Betrokkene heeft in zijn verweerschrift geschreven dat hij 'geen verweer wenst te voeren tegen de klacht', en dat bij de controle 'inderdaad onvoldoende (is) doorgepakt. In het bijzonder bij de afloopcontrole zijn echt fouten gemaakt, door te makkelijk de door de cliënt verstrekte toelichting te accepteren waar niet goed een aansluiting te maken was'. Deze proceshouding leidt ertoe dat de Accountantskamer hierna zal volstaan met een samenvatting van de toelichting van klaagster op de klachtonderdelen. De Accountantskamer zal de klacht bij gebrek aan tegenspraak gegrond verklaren, tenzij de Accountantskamer ambtshalve van oordeel is dat de klacht of een onderdeel ervan geheel of gedeeltelijk ongegrond is, bijvoorbeeld omdat klaagster onjuiste en/of te hoge eisen aan de controle stelt.

Klachtonderdeel a: betrokkene heeft nagelaten de impact op de controle te evalueren van het gebrek aan inzicht in het saldo onderhanden diensten.

5.5. Betrokkene heeft van [accountantsorganisatie1] een Excel-overzicht ontvangen met het OHD-saldo per klant op balansdatum. Dat saldo was een optelling van de positieve en negatieve OHD-saldi van alle opdrachten die [accountantsorganisatie1] voor de desbetreffende klant uitvoerde. [Accountantsorganisatie1] heeft aan betrokkene meegedeeld dat er geen inzicht mogelijk is in het OHD-saldo op het niveau van de projecten. Betrokkene had volgens klaagster moeten evalueren wat de impact is van dit gebrek aan inzicht in het OHD-saldo voor zijn risico-inschatting (Standaard 315.28) en voor zijn werkzaamheden om op die risico's in te spelen (Standaard 330.21), te meer nu betrokkene een frauderisico had geïdentificeerd ten aanzien van het verschuiven van omzet tussen projecten. Dat heeft betrokkene echter nagelaten. Ook heeft betrokkene nagelaten om de verklaring dat er geen inzicht in het OHD-saldo op projectniveau bestaat te verifiëren aan de hand van brondocumentatie, hetgeen volgens klaagster getuigt van een onvoldoende professioneel-kritische houding. Tot slot heeft betrokkene het door hem geïdentificeerde frauderisico ten aanzien van het verschuiven van omzet tussen projecten op grond van Standaard 240.28 ten onrechte niet als een significant risico maar als een 'enhanced' risico aangemerkt.

5.6. De Accountantskamer neemt de argumentatie van klaagster over en maakt die tot de hare. Klachtonderdeel a. is gegrond. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

Klachtonderdeel b: betrokkene heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de nauwkeurigheid en de volledigheid van de opbrengsten en kosten uit diensten en de nauwkeurigheid, waardering en toerekening van onderhanden diensten.

5.7. Betrokkene heeft volgens klaagster geen voldoende en geschikte controle-informatie verkregen over de nauwkeurigheid en volledigheid van de opbrengsten en kosten uit diensten bij een omzet van ongeveer € 81 mln, en evenmin voor de nauwkeurigheid, waardering en toerekening van onderhanden diensten (ter hoogte van € 13,9 mln wegens nog te factureren diensten), hoewel dit materiële posten zijn en betrokkene een significant risico heeft geïdentificeerd voor de

volledigheid van de omzet, een 'enhanced' risico voor de waardering en nauwkeurigheid van de onderhanden diensten en een frauderisico voor het verschuiven van omzet tussen projecten.

5.8. Betrokkene heeft volgens klaagster nagelaten werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen of:

- a. [Accountantsorganisatie1] de mate van voortgang van de dienstverlening op de onderhanden projecten juist heeft bepaald;
- b. voor de verantwoorde projectopbrengsten ook daadwerkelijk diensten zijn geleverd;
- c. de verantwoorde uren (eigen personeel en inhuur) op de juiste projecten zijn geboekt;
- d. de verantwoorde uren tegen de juiste tarieven op projecten zijn verantwoord;
- e. de aanneemsommen op de juiste projecten zijn verantwoord en overeenkomen met de opdrachtbevestigingen;
- f. de facturen op de juiste projecten zijn geboekt;
- g. de gefactureerde bedragen voor projecten met een vaste aanneemsom met de opdrachtbevestiging overeenkomen;
- h. de tarieven, zoals gebruikt in de facturering, voor projecten op basis van nacalculatie overeenkomen met de met de opdrachtgever overeengekomen tarieven.

Deze werkzaamheden waren volgens klaagster om verschillende redenen noodzakelijk. In de eerste plaats heeft betrokkene een risico onderkend voor het verschuiven van resultaten tussen projecten. De juiste registraties van uren, tarieven, facturen en aanneemsommen zijn relevant voor de bepaling van de opbrengsten en kosten uit diensten en voor de nauwkeurigheid, waardering en toerekening van onderhanden diensten. In de tweede plaats waren de werkzaamheden relevant om te controleren of [accountantsorganisatie1] het resultaat van de projecten/opdrachten betrouwbaar heeft bepaald. In dat geval moeten de projectopbrengsten en -kosten worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening naar rato van de verrichte prestaties per balansdatum. Als het resultaat echter niet op betrouwbare wijze is bepaald, mag geen winst worden verwerkt en mogen slechts de opbrengsten worden verwerkt tot het bedrag van de kosten van de verrichte dienstverlening die naar waarschijnlijkheid worden gedekt (RJ 270.121).

5.9. De werkzaamheden die betrokkene wel heeft verricht zijn volgens klaagster onvoldoende en ondervangen voorgaande tekortkomingen niet. Het gaat om:

- a. afloopcontrole op klanten die een positief OHD-saldo hadden;
- b. controle van de nauwkeurigheid en volledigheid van de afboekingen van ongeveer € 6,5 mln;
- c. controle van de nauwkeurigheid en volledigheid van de uren/tarieven zoals opgenomen in de omzet van ongeveer € 81 mln;
- d. controle van een voorziening voor verlieslatende opdrachten voor ongeveer € 0,5 mln die in mindering is gebracht op het saldo lopende projecten.

Ad a. Afloopcontrole

5.9.1. Betrokkene heeft een afloopcontrole uitgevoerd ten aanzien van 11 geselecteerde klanten waarvan [accountantsorganisatie1] per balansdatum 2020 een bedrag te vorderen zou hebben, maar waarvoor in 2020 nog geen facturen zouden zijn verstuurd. Ten aanzien van deze 11 klanten heeft betrokkene 31 facturen ontvangen die in 2021 zouden zijn verstuurd. Voor 25 facturen heeft betrokkene het factuurbedrag aangesloten op bankafschriften. Voor 4 facturen heeft betrokkene een aansluiting gemaakt met een 'batchbetaling' op een bankafschrift .

5.9.2. Volgens klaagster zijn deze werkzaamheden op grond van het volgende onvoldoende.

- Betrokkene heeft niet vastgesteld of sprake was van een vordering op de door hem in de afloopcontrole geselecteerde klanten. Hij heeft namelijk niet vastgesteld of de diensten die in het saldo per balansdatum 2020 zijn opgenomen daadwerkelijk zijn verricht.
- Betrokkene heeft niet vastgesteld of de facturen voor deze klanten betrekking hebben op projecten met een positief saldo van deze klanten. Betrokkene had namelijk geen inzicht in het saldo onderhanden projecten op projectniveau, enkel op het niveau van de klant. Dat saldo kan bestaan uit meerdere projecten met positieve en negatieve saldi en betrokkene heeft geen specificatie van het saldo ontvangen.
- Betrokkene heeft geen werkzaamheden uitgevoerd om vast te stellen dat de facturen betrekking hebben op diensten die in 2020 zijn verricht. Betrokkene heeft bijvoorbeeld facturen gebruikt met als omschrijving 'werkgeversservice 2021' en 'voor u verrichte werkzaamheden tot en met 14-6-2021'.
- Betrokkene heeft nagelaten de betrouwbaarheid van de verkregen informatie (Excel-overzicht, facturen en bankafschriften) te verifiëren. In één geval, de klant [BV1], heeft betrokkene geconstateerd dat twee (van [accountantsorganisatie1] ontvangen) facturen waren gericht aan een andere klant, [BV2]. Betrokkene had zich daarom moeten afvragen of de informatie voldoende betrouwbaar is. Betrokkene heeft van [accountantsorganisatie1] wel een verklaring voor deze facturen ontvangen, maar hij heeft deze niet geverifieerd.

5.9.3. Betrokkene heeft erkend dat de afloopcontrole onvoldoende was en heeft afgezien van het voeren van verweer. Wel heeft hij gereageerd op het voorbeeld dat klaagster heeft gegeven inzake [BV1]. Voor zover betrokkene daarmee heeft bedoeld toch verweer te voeren tegen dit verwijt overweegt de Accountantskamer het volgende.

5.9.4. Aanvankelijk had [accountantsorganisatie1] een deel van het bedrag aan onderhanden diensten onderbouwd met een factuur die na balansdatum was verstuurd. Het controleteam wilde ook een onderbouwing ontvangen voor het resterende deel. Betrokkene heeft tijdens de vergadering op 24 juni 2021 met de Raad van Commissarissen, de Raad van Bestuur en het bestuur van de aandeelhoudersstichting van [accountantsorganisatie1] daarom te kennen gegeven dat hij niet tot een afronding van de controle kon komen. De dag erna heeft betrokkene van de CEO een e-mail ontvangen met een toelichting op dit volgens de CEO bijzondere geval, waarbij per abuis uren vanwege een due diligence onderzoek

op [BV1] waren geboekt in plaats van [BV2]. De CEO heeft zijn verklaring toegelicht aan de hand van een meegestuurde factuur van 10 mei 2021 aan [BV2] en heeft op bankgegevens gewezen waaruit blijkt dat deze factuur op 16 juni 2021 was betaald. Ook heeft de CEO hierover een verklaring van de manager finance & control van [accountantsorganisatie1] aan betrokkene toegestuurd. Het controleteam heeft vervolgens vastgesteld dat het factuurbedrag overeenkomt met het bedrag van de betaling en dat in de factuur als omschrijving van de werkzaamheden is vermeld: '*Werkzaamheden inzake overname [BV1]*', wat aansloot op de verklaring van de CEO. Pas later heeft betrokkene ontdekt dat de hem toegestuurde factuur was vervalst, dat wil zeggen: op de originele factuur aan [BV2] staat een andere omschrijving van de opgedragen werkzaamheden, te weten '*cf. opdrachtbevestiging d.d. 15-04-2021 met kenmerk 2021-G15481000-TS-CF01*' en daaruit volgt volgens betrokkene dat de opdracht pas in de loop van 2021 was gegeven.

5.9.5. Gelet op de constatering dat een van [accountantsorganisatie1] ontvangen factuur was gericht aan een andere klant, [BV2], had betrokkene zich moeten afvragen of de van de CEO verkregen informatie voldoende betrouwbaar was. Met klagster is de Accountantskamer van oordeel dat betrokkene de informatie onvoldoende heeft geverifieerd (Standaard 500.9). Hij had moeten doorvragen en moeten vaststellen waarop de tot en met 10 mei 2021 geschreven uren betrekking hadden, ook omdat het (al dan niet ook deels) uren kunnen betreffen die na het verslagjaar aan de opdracht waren besteed. De factuur vermeldt immers: '*Voor u verrichte werkzaamheden tot en met 10-5-2021*'. Betrokkene had bijvoorbeeld de urenregistratie kunnen opvragen. De ontvangen informatie had dus op zichzelf moeten leiden tot verdere verificatie. Het verweer van betrokkene slaagt niet dat hij er niet op bedacht behoefde te zijn dat de ontvangen informatie mogelijk vals was, mede omdat die door een registeraccountant aan hem was verstrekt. Betrokkene verliest uit het oog dat hij steeds een professioneel-kritische instelling moest handhaven.

Ad b. Onvoldoende werkzaamheden ten aanzien van nauwkeurig/volledigheid afboekingen van ongeveer € 6,5 mln.

5.9.6. Betrokkene heeft een rondrekening ontvangen van het OHD-saldo, waarin onder meer een totale afboeking van ongeveer € 6,5 mln was opgenomen. Daarnaast heeft betrokkene een Excel-overzicht ontvangen met daarin de afboekingen per project in 2020. Het totaal aan afboekingen in dit overzicht bedraagt ongeveer € 8,9 mln. In vergelijking met de rondrekening is dus sprake van een verschil van ongeveer € 2,4 mln. Betrokkene heeft 25 afboekingen geselecteerd (totale waarde € 961.000) en heeft werkzaamheden gepland om te toetsen of de facturatie op basis van de opdrachtbrief volledig is en of de facturatie minus de gewerkte uren gelijk is aan de afboeking.

5.9.7. Deze werkzaamheden zijn volgens klagster op grond van het volgende onvoldoende.

- Betrokkene heeft het materiële verschil van € 2,4 mln alleen opgevolgd door middel van het inwinnen van inlichtingen, te weten een toelichting van de manager finance & control dat de verklaring voor de bijboeking in de rondrekening van het OHD-saldo 2019 ook in 2020 van toepassing is. Betrokkene heeft die verklaring niet aan de hand van brondocumentatie geverifieerd. Bovendien is de verklaring

niet relevant, want die ziet op een bijboeking over 2019 terwijl in de rondrekening 2020 sprake was van een afboeking.

- Betrokkene heeft ten aanzien van de door hem geconstateerde verschillen bij de door hem 25 geselecteerde afboekingen verklaringen ontvangen van [accountantsorganisatie1], maar hij heeft nagelaten die verklaringen aan de hand van brondocumentatie te verifiëren.
- Betrokkene heeft geen inzicht verkregen in de reden van een afboeking en dus ook niet vastgesteld of een afboeking op het betreffende project terecht is of niet.
- Betrokkene heeft gebruik gemaakt van Excel-overzichten uit AFAS, maar heeft geen werkzaamheden uitgevoerd om de betrouwbaarheid van deze informatie vast te stellen.
- Betrokkene heeft niet vastgesteld of de opdrachtbevestigingen relevant zijn voor zijn toets of de facturatie volledig is op basis van de opdrachtbrief. Zo hadden bijvoorbeeld vier opdrachtbevestigingen betrekking op een fee op basis van werkelijke tijdbesteding.

Ad c. Onvoldoende werkzaamheden ten aanzien van nauwkeurigheid/volledigheid van de uren en tarieven zoals opgenomen in de omzet van ongeveer € 81 mln.

5.9.8. Betrokkene heeft een significant risico geïdentificeerd ten aanzien van de volledigheid van de omzet dat ziet op een onvolledige urenregistratie in verband met het schrijven op de algemene urencode 999 (de uren boven het budget). Betrokkene heeft echter nagelaten gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren om dat risico te ondervangen. Betrokkene heeft volstaan met door hem ontvangen inlichtingen en daarvan de betrouwbaarheid niet vastgesteld en die ook niet geverifieerd.

Ad d. Onvoldoende werkzaamheden ten aanzien van voorziening voor verlieslatende opdrachten.

5.9.9. Betrokkene heeft de voorziening voor verlieslatende projecten (€ 0,5 mln) die in mindering is gebracht op het OHD-saldo aangemerkt als schattingselement. Betrokkene heeft nagelaten werkzaamheden uit te voeren op de methode, veronderstellingen en gegevens die [accountantsorganisatie1] heeft gebruikt bij het bepalen van de voorziening en hoe hierbij is omgegaan met de schattingonzekerheid (Standaard 540.18). Betrokkene heeft bijvoorbeeld geen werkzaamheden uitgevoerd om vast te stellen voor welke projecten per 31 december 2020 een voorziening gevormd moet worden, of deze projecten ook zijn meegenomen in de voorziening van € 0,5 mln zoals bepaald door [accountantsorganisatie1] en of er in 2021 afboekingen hebben plaatsgevonden voor projecten die ultimo 2020 niet voorzien waren.

5.9.10. De door betrokkene gemaakte vergelijking met 2019 levert volgens klaagster op zichzelf geen controle-informatie op over de voorziening per 31 december 2020. Deze werkzaamheden kwalificeren namelijk als risico-inschattingswerkzaamheden. De afloopcontrole bij drie van de elf door betrokkene geselecteerde klanten had als resultaat dat het OHD-saldo hoger was dan het totaalbedrag van de facturen (verschil € 6.798). Dit verschil heeft betrokkene door middel van extrapolatie gebruikt om het bedrag van de voorziening van € 0,5 mln te controleren. Betrokkene heeft echter niet vastgesteld of [accountantsorganisatie1] de situatie bij deze drie klanten had

betrokken bij de bepaling van de voorziening, hoewel dat controle-informatie oplevert ten aanzien van de nauwkeurigheid en volledigheid ervan.

5.9.11. Klachtonderdeel b. is gegrond. De Accountantskamer neemt de argumentatie van klaagster over en maakt die tot de hare. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

Klachtonderdeel c: betrokkene heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen op verscheidene materiële correcties op het saldo onderhanden diensten.

5.10. [Accountantsorganisatie1] heeft het OHD-saldo verhoogd met € 11,2 mln na de toepassing van drie correcties:

- a. winstposten van ongeveer € 4,4 mln;
- b. ICT- en softwarekosten van ongeveer € 2,3 mln;
- c. facturatie 2021 van ongeveer € 4,5 mln.

Betrokkene heeft volgens klaagster echter nagelaten om vast te stellen of deze correcties 'terecht' zijn.

Ad a. Winstposten € 4,4 mln.

5.10.1. De correctie winstposten bestaat uit een correctie van € 2,5 mln op projecten met een vaste aanneemsom met een positief OHD-saldo per balansdatum en een correctie van € 1,9 mln op projecten op basis van nacalculatie met een positief OHD-saldo per balansdatum.

5.10.2. Betrokkene heeft de volgende werkzaamheden ten aanzien van correcties verricht.

Projecten met een vaste aanneemsom. Betrokkene heeft een Excel-overzicht ontvangen met daarin 11.965 projecten met een negatieve onderhandendienstpositie van € 3,6 mln (minder diensten verricht dan gefactureerd) die volgens [accountantsorganisatie1] ultimo 2020 volledig zijn afgerond. Daarom is er volgens [accountantsorganisatie1] geen sprake meer van een schuld voor nog te verrichten diensten. [Accountantsorganisatie1] heeft per project de winst berekend door het aantal geschreven uren per 1 maart 2021 af te trekken van de aanneemsom. Betrokkene heeft zes projecten met een vaste aanneemsom geselecteerd (totale winstpost € 41.000). Per geselecteerd project heeft betrokkene twee printscreens uit AFAS opgenomen met de facturen tot en met 25 mei 2021 en de geschreven uren tot en met 21 mei 2021. Per geselecteerd project heeft betrokkene een vergelijking gemaakt tussen de geschreven uren in AFAS per 1 maart 2021 en per 21 mei 2021, en de verantwoorde uren in AFAS per 25 mei 2021 en de aanneemsom.

Projecten op basis van nacalculatie. Betrokkene heeft een Excel-overzicht ontvangen met 4.277 projecten met een negatieve onderhanden positie van € 2,1 mln. [Accountantsorganisatie1] hanteerde de rekenregel dat 5% van de facturatie in 2020 wordt verantwoord als vooruitgefactureerde omzet. De winstpost per project voor 2020 is berekend door de vooruitgefactureerde omzet af te trekken van het OHD-saldo per 31 december 2020. De berekende winstpost voor alle projecten in

2020 bedraagt ongeveer € 1,9 mln en de vooruitgefactureerde omzet bedraagt € 0,2 mln. Betrokkene heeft zeven projecten op basis van nacalculatie geselecteerd (totale winstpost € 48.000). Per geselecteerd project heeft betrokkene beoordeeld of er in 2021 facturen zijn verstuurd en of uren zijn geschreven.

5.10.3. Deze werkzaamheden zijn volgens klaagster op grond van het volgende onvoldoende.

- Betrokkene heeft niet vastgesteld of de diensten voor de door hem geselecteerde (in totaal) 13 projecten wel zijn geleverd, of de vergoeding voor deze diensten contractueel is overeengekomen en of die voor het juiste bedrag zijn opgenomen.
- Vier van de zeven geselecteerde nacalculatieprojecten hebben als omschrijving ‘*bepaalde adviesaanvragen*’. Betrokkene heeft gesignaleerd dat de daarop toegepaste uren-codes voor meerdere doeleinden worden gebruikt en daardoor niet getoetst kan worden waarop deze specifieke uren toezien. Betrokkene heeft nagelaten te evalueren wat de impact is van deze constatering op zijn werkzaamheden om vast te stellen of de winstpost terecht is verantwoord.
- In 2021 zijn in AFAS uren geregistreerd op vijf van de zes geselecteerde projecten met een vaste aanneemsom, waarvan [accountantsorganisatie1] heeft gesteld dat die projecten per 31 december 2020 volledig zijn afgerond. Aan deze tegenstrijdige controle-informatie heeft betrokkene geen opvolging gegeven.
- Betrokkene heeft gebruik gemaakt van informatie over uren, facturen en aanneemsommen uit AFAS. Betrokkene heeft echter nagelaten om werkzaamheden uit te voeren om controle-informatie te verkrijgen over de betrouwbaarheid van deze informatie, waarbij dient te worden opgemerkt dat betrokkene niet heeft gesteund op de effectieve werking van de general IT controls.

Ad b. Doorbelaste ICT- en softwarekosten.

5.10.4. [Accountantsorganisatie1] heeft het OHD-saldo verhoogd met € 2,3 mln, bestaande uit een correctie van € 0,6 mln wegens aan klanten doorbelaste ICT-kosten en een correctie van € 1,7 mln wegens softwarekosten voor [D] die ten laste van de budgetten voor samenstellende klanten is gebracht, aan welke budgetten klanten meebetalen. Betrokkene heeft een Excel-overzicht ontvangen waarin voor 6.365 klanten een doorbelasting heeft plaatsgevonden wegens softwarekosten 2020.

5.10.5. Betrokkene heeft een deel van de doorbelaste ICT-kosten (€ 0,3 mln) en softwarekosten (€ 0,8 mln) gecontroleerd door middel van het inwinnen van inlichtingen van [accountantsorganisatie1]. Het andere deel aan ICT-kosten (€ 0,3 mln) en softwarekosten (€ 0,9 mln) heeft betrokkene meegenomen in de berekening van de populatie gebruikt bij de afloopcontrole op projecten met een positief OHD-saldo per ultimo 2020.

5.10.6. Deze werkzaamheden zijn volgens klaagster op grond van het volgende onvoldoende.

- Betrokkene heeft niet vastgesteld of de correcties ‘terecht’ zijn, of de diensten wel zijn geleverd, of de vergoeding voor deze diensten contractueel is overeengekomen en of die voor het juiste bedrag is opgenomen.

- Betrokkene heeft nagelaten de verkregen inlichtingen te verifiëren met brondocumentatie.
- Betrokkene heeft een afloopcontrole uitgevoerd op projecten met een positief OHD-saldo per 31 december 2020 en heeft daarmee zekerheid willen verkrijgen over het overige deel van de doorbelaste ICT-kosten (€ 0,3 mln) en softwarekosten (€ 0,8 mln). Betrokkene heeft echter nagelaten om controle-informatie te verkrijgen over de nauwkeurigheid en waardering van de doorbelaste ICT- en softwarekosten.
- Betrokkene had moeten vaststellen of het terecht is dat [accountantsorganisatie1] de kosten op grond van de verslaggevingsstandaarden activeert als onderhanden diensten en of deze kosten daadwerkelijk zijn gefactureerd. Betrokkene had detailcontroles moeten verrichten omdat het om materiële posten gaat en [accountantsorganisatie1] voor het eerst in 2020 de kosten heeft meegenomen in de berekening van het OHD-saldo.

Ad c. Facturatierun 2021.

5.10.7. [Accountantsorganisatie1] heeft het OHD-saldo en de daaraan gerelateerde projectopbrengsten verhoogd met de correctie 'facturatierun 2021' van € 4,5 mln. Die correctie heeft betrekking op diensten die [accountantsorganisatie1] in 2020 heeft verricht, maar waarvoor tot en met 18 januari 2021 een factuur is opgemaakt. Daarom heeft [accountantsorganisatie1] het OHD-saldo verhoogd met € 4,5 mln.

5.10.8. Betrokkene heeft een Excel-overzicht ontvangen met 10.748 verkoopfacturen. Hij heeft negen verkoopfacturen geselecteerd (waarde € 163.000) en daarop een afloopcontrole toegepast.

5.10.9. Deze werkzaamheden zijn volgens klaagster op grond van het volgende onvoldoende.

- Betrokkene heeft niet vastgesteld of de correcties 'terecht' zijn, of er diensten voor zijn geleverd, of deze diensten contractueel zijn overeengekomen en voor het juiste bedrag zijn opgenomen.
- Betrokkene heeft de facturatierun niet geverifieerd aan de hand van brondocumentatie. Betrokkene heeft bijvoorbeeld niet vastgesteld of de facturatierun al dan niet is meegenomen in de berekening van het OHD-saldo, hoewel [accountantsorganisatie1] de correctie had toegepast omdat de facturatierun volgens [accountantsorganisatie1] is meegenomen in het OHD-saldo. De afloopcontrole ondervangt deze tekortkoming niet.

5.11. Klachtonderdeel c. is gegrond. De Accountantskamer neemt de argumentatie van klaagster over en maakt die tot de hare. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

Verdere overwegingen

5.12. Betrokkene heeft benadrukt dat de boekhoudfraude bij [accountantsorganisatie1] ongekend is. [Accountantsorganisatie1] is een

accountantsorganisatie die onder toezicht staat van klaagster. De CEO was tevens registeraccountant en is door klaagster getoetst op betrouwbaarheid en geschiktheid. Dat gaf betrokkene vertrouwen in de integriteit van de organisatie. Bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden had betrokkene te maken met deze CEO en andere medewerkers (een controller en een manager finance & control), die samenspannen in de boekhoudfraude. Zij hebben betrokkene en het controleteam om de tuin geleid. Naderhand zijn diverse voorbeelden aan het licht gekomen van fraude, zelfs voorbeelden die klaagster niet in de klacht heeft betrokken. Betrokkene erkent dat hij fouten heeft gemaakt bij de controlewerkzaamheden door te makkelijk de door [accountantsorganisatie1] verstrekte toelichtingen te accepteren, maar hij wijst op de eerder in deze uitspraak genoemde situatie met betrekking tot [BV1] en de samenspanning door, volgens betrokkene, drie fraudeurs binnen [accountantsorganisatie1]. Daaruit blijkt volgens betrokkene dat hij, ook bij stevig doorvragen, op listige wijze werd misleid. Dat was volgens betrokkene vooral mogelijk doordat de CEO als registeraccountant precies weet waar de controlerend accountant op let. Hierbij komt volgens betrokkene dat de CRFO van [accountantsorganisatie1] al vóór betrokkenes controleverklaring (op 25 juni 2021) intern op de hoogte was gesteld van signalen van onregelmatigheden, maar betrokkene daarover niet heeft ingelicht. Wat betreft de tuchtklacht en de op te leggen maatregel is betrokkene van mening dat de pijlen zich vooral op de CEO moeten richten die hem heeft misleid en niet op hem. Betrokkene vindt de hele gang van zaken niet rechtvaardig. De CEO is er in de tuchtklacht die tegen hem was ingediend met slechts een berisping vanaf gekomen. Ook betrokkene heeft net als de CEO het beroep moeten verlaten en ook betrokkene is in de media door het slijk gehaald, aldus betrokkene.

5.13. De Accountantskamer overweegt dat het niet aan haar is om in deze klacht te oordelen over de vraag of sprake is geweest van fraude door de CEO en anderen. Het verwijt is niet dat als betrokkene de controle wel met voldoende diepgang had gedaan, de gestelde fraude door hem zou zijn ontdekt. De klacht staat in zoverre los van de gestelde boekhoudfraude en van de tuchtklacht tegen de CEO. Van een controlerend accountant wordt verwacht dat de controle met voldoende diepgang wordt uitgevoerd. Die taak heeft betrokkene veronachtzaamd en daar gaat de klacht over. De klacht is geheel gegrond.

6. De maatregel

6.1. Omdat de klacht gegrond is kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De Accountantskamer legt aan betrokkene de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand op. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene bij de wettelijke controle onvoldoende professioneel-kritisch is geweest en dat hij tekortgeschoten is in het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie bij de uitvoering van zijn werkzaamheden op de nog te factureren diensten en de netto-omzet. De Accountantskamer overweegt dat betrokkene de controle van deze materiële onderdelen van de onderhavige jaarrekening met onvoldoende diepgang heeft uitgevoerd waardoor een controleverklaring in het maatschappelijk verkeer is gebracht (hoewel niet gedeponneerd) waarop gebruikers niet gerechtvaardigd konden vertrouwen. Betrokkene heeft daarmee het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden. De Accountantskamer legt de externe accountant die in strijd met dit beginsel een wettelijke controle uitvoert in de regel een maatregel op van een (tijdelijke) doorhaling. Dat houdt verband met de

kerntaak van de externe accountant om een redelijke mate van zekerheid te bieden dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fraude of fouten. De externe accountant behoort vertrouwen aan de jaarrekening toe te voegen.

6.2. De Accountantskamer weegt mee dat een eerdere klacht tegen betrokkene over de controle van jaarrekeningen in haar uitspraak van 20 juni 2022 (ECLI:NL:TACAKN:2022:22) ook gegrond is bevonden. In die zaak is eveneens geoordeeld dat betrokkene in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid bij de uitvoering van een wettelijke controle. Aan betrokkene is toen een tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand opgelegd. Die uitspraak was nog niet gegeven ten tijde van de controleverklaring in de onderhavige zaak, terwijl die uitspraak bovendien niet onherroepelijk is. Dit betekent dat met deze uitspraak niet in het nadeel van betrokkene rekening wordt gehouden. Wel overweegt de Accountantskamer dat wanneer zij beide zaken in één procedure zou hebben beoordeeld, een tijdelijke doorhaling voor een langere duur zou zijn opgelegd.

6.3. De Accountantskamer heeft ook oog voor de (proces)houding van betrokkene en de gevolgen die de klacht voor hem heeft. Betrokkene heeft, zo heeft hij met instemming van klaagster naar voren gebracht, meegewerkt aan het onderzoek door klaagster. Dat hij daarmee zijn eigen tuchtklacht heeft helpen onderbouwen, is voor de Accountantskamer niet komen vast te staan, maar er blijkt wel uit dat betrokkene zich toetsbaar heeft opgesteld. Betrokkene heeft zich laten uitschrijven als accountant. Die omstandigheid brengt geen lichtere maatregel in beeld, omdat betrokkene een verzoek kan doen opnieuw te worden ingeschreven. De Accountantskamer weegt mee dat aan betrokkene door de accountantsorganisatie waaraan hij was verbonden een financiële sanctie is opgelegd en dat hij die organisatie heeft moeten verlaten.

6.4. De Accountantskamer benadrukt dat het verwijt niet is dat betrokkene de gestelde fraude had ontdekt indien hij de controle wel met voldoende diepgang had uitgevoerd. De Accountantskamer stemt de maatregel alleen af op de gegrond bevonden klacht en betreft daarbij niet dat betrokkene wellicht om de tuin is geleid door de CEO en anderen. Een vergelijking met de maatregel die de CEO is opgelegd gaat alleen daarom al mank, nog daargelaten dat in de tuchtzaak tegen de CEO de klacht anders luidde en de integriteitsklacht tegen hem niet gegrond is bevonden en dus ook niet heeft meegewogen in de maatregelbepaling. De Accountantskamer stemt de maatregel af op maatregelen die zij in het verleden heeft opgelegd in vergelijkbare controleklachten.

6.5. De Accountantskamer is alles afwegend van oordeel dat een tijdelijke doorhaling voor de duur van de duur van één maand passend is. Indien betrokkene opnieuw als accountant wordt ingeschreven, zal met deze maatregel rekening moeten worden gehouden.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond;

- legt aan betrokkene 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 één maand**, welke maatregel ingaat op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing 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, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

Aldus beslist door mr. C.H. de Haan, voorzitter, mr. J.W. Frieling en mr. S.P. Pompe (rechterlijke leden) en drs. E.R. van der Wösten RA en mr. drs. J.B. Backhuijs RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 6 september 2024.

secretaris
voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Op grond van 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 moet de gronden van het beroep bevatten en moet zijn ondertekend.