

UITSpraak van **9 juli 2021** op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 11 september 2020 ontvangen klacht met nummer **20/1814 Wtra AK** van

STICHTING AUTORITEIT FINANCIËLE MARKTEN

gevestigd te Amsterdam

KLAAGSTER

advocaten: mr. M.L. Batting en mr. A.H.T. van Gijssel te 's-Gravenhage

t e g e n

Y

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats1]

BETROKKENE

advocaat: mr. D.F. Lunsigh Scheurleer te Amsterdam

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- de brief van betrokkene van 30 september 2020
- de brief van klaagster van 1 oktober 2020
- de brief van betrokkene van 11 november 2020
- de brief van betrokkene van 12 januari 2021 met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de brief van betrokkene van 9 april 2021 met bijlage
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 19 april 2021. Klaagster, verder AFM, heeft zich laten vertegenwoordigen door [A] MSc RA, [B] RA, mr. [C] en mr. [D], bijgestaan door mr. M.L. Batting en mr. A. van Gijssel. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door mr. D.F. Lunsigh Scheurleer, mr. V.J.C. de Bruijn en mr. M.J.A. Jansen.

2. De feiten

2.1. Betrokkene is sinds [datum] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA.

2.2. De [groep1] is een wereldwijd opererende onderneming die zich vooral, maar niet

uitsluitend, bezighoudt met de productie en verkoop van meubels en huishoudelijke artikelen.

2.3. Nadat [bedrijfsnaam] aanvankelijk in de jaren '60 van de vorige eeuw was opgericht in [land1], is het zwaartepunt van de activiteiten steeds meer verplaatst naar [land2]. In 1998 heeft een herstructurering plaatsgevonden en is het [land2] [Ltd1]. (hierna: [Ltd1]) de topholding geworden van de [groep1]. Dit is tot 1 juli 2015 het geval gebleven. [Ltd1] was genoteerd aan de beurs van [buitenlandseplaats2]. Het management van de [groep1] zetelde ook in [land2]. Wel is sprake gebleven van een groot [continent2] onderdeel van de [groep1]. De activiteiten van de [groep1] hebben zich, mede door overnames, gaandeweg steeds verder uitgebreid, ook buiten [continent1] en [continent2]. Er was sprake van groot aantal werkmaatschappijen met veelal eigen merken. In 2016 had de [groep1] wereldwijd meer dan 11.000 vestigingen en meer dan 105.000 werknemers.

2.4. Om een primaire beursnotering te krijgen aan een effectenbeurs in [continent2] heeft het management van de [groep1] in 2015 besloten om de groepsstructuur te wijzigen. Via een zogenoemde 'reverse takeover' werd [Ltd1] overgenomen door het in [land3] gevestigde [NV1] (hierna: [NV1]). Aan beleggers werd een ruilbod gedaan; tegen inlevering van één aandeel [Ltd1] kregen zij één aandeel [NV1], dat als volgestort zou gelden. [Ltd1] is blijven bestaan als dochtermaatschappij van [NV1]. De naam van [Ltd1] is vervolgens gewijzigd in [Ltd2] (hierna: [Ltd2]). Met deze omgekeerde overname heeft de [groep1] een primaire beursnotering verkregen aan de effectenbeurs van [buitenlandseplaats3]. Het groepsmanagement en de Raad van Commissarissen van de [groep1] zijn na de invoering van de nieuwe structuur feitelijk in [land2] gebleven. De CEO van de [groep1] was [E] CA(SA) [hierna: [E]].

2.5. Aan het hoofd van het groepsonderdeel [groepsonderdeel1] stond in de nieuwe structuur [GmbH1] (hierna: [GmbH1]). Hieronder vielen een aanzienlijk aantal werkmaatschappijen in meerdere landen, hoofdzakelijk in [continent2].

2.6. Voorafgaand aan de wijziging van de groepsstructuur van de [groep1] vond de controle van de jaarrekening van [Ltd1] plaats door [F] CA(SA) [hierna: [F]], een aan [accountantskantoor1] [land2] verbonden accountant. Omdat [NV1] na de wijziging van de groepsstructuur aan het hoofd van de groep was komen te staan en in [land3] gevestigd was, moest een [land3] accountant gevonden worden voor de controle van de jaarrekening. De opdracht voor de groepscontrole is aan [accountantskantoor1] verleend op 25 mei 2016. Betrokkene is aangesteld als externe accountant voor deze controle.

2.7. De te controleren jaarrekening had betrekking op een verlengd boekjaar dat liep van 1 juli 2015 tot en met 30 september 2016. Deze jaarrekening zal hierna worden aangeduid als 'jaarrekening 2016'. Betrokkene werd bijgestaan door een controleteam, in de stukken ook wel aangeduid als 'Group Engagement Team' (hierna: GET). Leden van het [land2] controleteam, dat in 2015 de controle van [Ltd1] had verricht, onder wie [F], waren toegevoegd aan het controleteam dat betrokkene bijstond. [F] had tot aan de benoeming van betrokkene tot externe accountant het contact onderhouden met (ondermeer) het groepsmanagement en met component accountants.

2.8. Voor de groepscontrole werd gebruik gemaakt van de diensten van component accountants. Deze waren deels verbonden aan het internationale netwerk van [accountantskantoor1], maar deels ook aan andere accountantsorganisaties. De component accountant van het groepsonderdeel [groepsonderdeel1], dat circa 60 % van de omzet en van het

resultaat van de [groep1] uitmaakte, was het in [buitenlandseplaats4] ([land1]) gevestigde accountantskantoor [GmbH2] (hierna: [GmbH2]). Vanuit [GmbH2] waren [G] (hierna: [G]) en [H] (hierna: [H]) als component accountants verantwoordelijk voor de controle van de (geconsolideerde) financiële overzichten van [[groepsonderdeel1]. Ook [GmbH2] maakte voor zijn werkzaamheden gebruik van de diensten van component accountants.

2.9. Betrokkene heeft als externe accountant groepsinstructies gegevens aan de accountants van de groepsonderdelen (component accountants). De materialiteit voor de groepscontrole was bepaald op € 85.000.000. Het risicoprofiel van [NV1] was bepaald op 'groter dan normaal'. Op 19 en 20 juli 2016 heeft betrokkene in [buitenlandseplaats5] een 'Audit Planning Workshop' georganiseerd waarbij ook de component accountants van de significante groepsonderdelen aanwezig waren.

2.10. Op 6 december 2016 heeft betrokkene een goedkeurende controleverklaring afgegeven bij de jaarrekening 2016 van [NV1] Het in deze jaarrekening verantwoorde resultaat voor belasting bedraagt € 1.685.000.000.

2.11. Op 6 december 2017 heeft het management van [NV1] een persbericht uitgebracht waarin is meegedeeld dat aan [accountantskantoor2] opdracht is gegeven om een onafhankelijk forensisch onderzoek uit te voeren naar onregelmatigheden in de boekhouding. Tevens is bekendgemaakt dat de CEO van [NV1] is afgetreden. [accountantskantoor1] heeft op 8 december 2017 een incidentmelding gedaan bij AFM, waarna deze een onderzoek heeft ingesteld.

2.12. Op 13 december 2017 heeft het management van [NV1] een persbericht uitgebracht waarin is meegedeeld dat de jaarrekening 2016 in ernstige mate tekortschiet in het geven van het vereiste inzicht. Op eveneens 13 december 2017 heeft betrokkene de door hem afgegeven goedkeurende controleverklaring bij de jaarrekening 2016 van [NV1] van onwaarde verklaard.

2.13. Op 15 maart 2019 heeft [accountantskantoor2] een rapport uitgebracht naar aanleiding van het uitgevoerde forensisch onderzoek. In dit rapport staat dat gebleken is dat over de periode van 2009 tot en met 2017 sprake is geweest van ruim € 6.500.000.000 aan fictieve en/of anderszins onregelmatige transacties. Onder andere activa bleken jaren te zijn overgewaardeerd met als doel om de winsten hoger te laten lijken. In het rapport wordt gewezen op de rol van een kleine groep leidinggevenden van de [groep1] in de fraude.

3. De klacht

3.1. Betrokkene heeft volgens klager gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. AFM verwijt betrokkene het volgende:

- a. betrokkene heeft de consolidatie van het groepsonderdeel [groepsonderdeel1] onvoldoende geëvalueerd;
- b. betrokkene heeft de mogelijke gevolgen van de onderzoeken door [land1] autoriteiten onvoldoende geëvalueerd;
- c. betrokkene heeft de transactie met [Ltd3] van € 460.000.000 onvoldoende geëvalueerd;
- d. betrokkene heeft een desinvestering in immateriële vaste activa van € 525.000.000 onvoldoende geëvalueerd;

- e. betrokkene heeft de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften door [GmbH2] onvoldoende geëvalueerd.

3.2. De Accountantskamer stelt vast dat uit het klaagschrift volgt dat klachtonderdeel a bestaat uit twee subklachtonderdelen. Deze luiden als volgt:

- a.1. betrokkene heeft onvoldoende opvolging gegeven aan een beperking in de controleverklaring van de accountant van het groepsonderdeel [groepsonderdeel1];
- a.2. betrokkene heeft onvoldoende geëvalueerd of de accountant van het groepsonderdeel [groepsonderdeel1] met de uitgevoerde werkzaamheden op de journaalposten en andere aanpassingen in de consolidatie van [groepsonderdeel1] voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen.

4. De beoordeling

Algemeen

4.1.1. Betrokkene heeft in zijn verweer benadrukt dat hij in 2017 een belangrijke rol heeft gespeeld bij het ontdekken van de fraude bij [NV1] en daarbij onder moeilijke omstandigheden zijn werk heeft moeten doen. Hij heeft onder meer aangevoerd dat hij in 2017 zijn rug recht heeft gehouden, ondanks grote druk vanuit het management, de Raad van Commissarissen en de Auditcommissie om een goedkeurende controleverklaring af te geven bij de jaarrekening 2017 van [NV1]

4.1.2. De Accountantskamer overweegt naar aanleiding hiervan dat de ontdekking van de fraude in 2017 en de (gestelde) rol van betrokkene hierin, wat daarvan ook zij, niet van belang is voor de beoordeling van de klacht zoals die aan de kamer is voorgelegd. Immers, de klacht ziet niet op het al dan niet ontdekken van de fraude. De klacht beperkt zich tot de wijze waarop betrokkene als externe accountant de (eerstejaars) controle van de jaarrekening 2016 van [NV1] heeft uitgevoerd, eindigend op het moment van afgeven van de verklaring. Meer specifiek ziet de klacht op de controle (en daarmee op de evaluatie van de bevindingen van de ingeschakelde component accountants) van het door betrokkene als significant aangemerkte groepsonderdeel [groepsonderdeel1].

De groepscontrole

4.2.1 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft moet worden getoetst aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), en de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS) zoals deze ten tijde van het afgeven van de goedkeurende controleverklaring, op 6 december 2016, bij de (geconsolideerde en enkelvoudige) jaarrekening 2016 golden. De Accountantskamer zal in deze beslissing verwijzen naar deze Standaarden.

4.2.2. Omdat bij de controle van de jaarrekening van [NV1] sprake was van controle van financiële overzichten van een groep, is Standaard 600 voor deze controle in het bijzonder van belang. In Standaard 600.1 is het volgende bepaald:

“De Standaarden zijn van toepassing op groepscontroles. Deze Standaard heeft betrekking op speciale overwegingen die van toepassing zijn op groepscontroles, in het bijzonder die controles waarbij accountants van groepsonderdelen betrokken zijn.”

Uit de eerste volzin van Standaard 600.1 volgt dat Standaard 600 niet in de plaats komt van de overige Standaarden die van toepassing zijn op controles van historische financiële informatie, maar dat alle Standaarden onverkort van toepassing zijn op een dergelijke controle. Voor zover uit de overige Standaarden verdergaande verplichtingen voortvloeien dan uit Standaard 600 blijkt, blijven deze verdergaande verplichtingen onverkort van toepassing op de controlerend accountant op groepsniveau.

4.2.3. De voor accountants geldende wet- en regelgeving gaat uit van een ongedeelde eindverantwoordelijkheid van de groepsaccountant voor het uitvoeren van de controle van de groepsjaarrekening. Voor zover de groepsaccountant gebruik maakt van het werk van andere accountants, ontslaat dit hem niet van zijn ongedeelde eindverantwoordelijkheid.

4.2.4. Op grond van de vereisten van Standaard 230 dienen de werkzaamheden van de groepsaccountant tijdig en voldoende duidelijk in het groepsdossier te worden vastgelegd.

4.2.5. Voor wat betreft de inhoud van de in het groepscontroledossier opgenomen verslagen van de reviews van de werkzaamheden die verricht zijn door component accountants, geldt dat naar vastleggingen in het componentcontroledossier kan worden verwezen, mits deze reviewverslagen voldoende inzichtelijk zijn en deze op zichzelf voldoen aan de eisen die Standaard 230 stelt aan controledocumentatie. Is dit niet het geval, dan kan hiermee niet worden volstaan en is aanvullende vastlegging vereist.

Klachtonderdeel a:

Betrokkene heeft de consolidatie van het groepsonderdeel [groepsonderdeel1] onvoldoende geëvalueerd.

Subklachtonderdeel a.1:

Betrokkene heeft onvoldoende opvolging gegeven aan een beperking in de controleverklaring van de accountant van het groepsonderdeel [groepsonderdeel1].

4.3.1. Uit de in het klaagschrift gegeven toelichting op dit subklachtonderdeel blijkt dat de klacht van AFM, waar geklaagd wordt over een beperking in de “controleverklaring” van de accountant van [groepsonderdeel1], ziet op de beperking in het door [G] ondertekende Audit Clearance Memorandum, van 6 december 2016. Uit het verweerschrift blijkt dat ook betrokkene dit klachtonderdeel zo heeft begrepen.

4.3.2. In het Audit Clearance Memorandum van 6 december 2016 is, voor zover hier van belang, de volgende tekst opgenomen: *We exclude from our audit clearance memorandum group adjustments made by the management of [NV1] separately reported to you.*

4.3.3. Partijen verschillen van mening over de vraag wat deze beperking in het Audit Clearance Memorandum inhoudt. AFM stelt zich op het standpunt dat deze beperking inhoudt dat [GmbH2], als component accountant van [groepsonderdeel1], geen werkzaamheden heeft verricht ten aanzien van aanpassingen in de geconsolideerde financiële overzichten van [groepsonderdeel1] door het management van [NV1]. Betrokkene stelt zich op het standpunt dat deze beperking inhoudt dat [GmbH2] met ‘group adjustments’ doelt op consolidatieaanpassingen

op het niveau van [NV1]

4.3.4. De Accountantskamer stelt vast dat voornoemde zinsnede in het Audit Clearance Memorandum van 6 december 2016 een afwijking vormde van de door betrokkene in form 6 van Appendix D van de Global Audit Referral Instructions voorgeschreven wijze van rapporteren door component accountants. Reeds hierom had dit betrokkene moeten opvallen en had hij hieraan uitdrukkelijk aandacht moeten besteden. De Accountantskamer is verder van oordeel dat de voornoemde zinsnede in het Audit Clearance Memorandum geenszins duidelijk is. Deze zinsnede kan zowel op de door AFM als op de door betrokkene voorgestane wijze worden begrepen (al valt niet in te zien waarom [G] een voorbehoud maakt voor later, op een hoger niveau, te maken consolidatieaanpassingen). Noch uit het verdere tekstverloop van het Audit Clearance Memorandum, noch uit enig ander stuk blijkt welke van beide interpretaties de juiste is. Met deze onduidelijkheid in het Audit Clearance Memorandum van [groepsonderdeel1] was geen sprake van controledocumentatie die voldeed aan de eisen die Standaard 230.8 daaraan stelt. Het had daarom op de weg van betrokkene gelegen om bij [GMBH2] navraag te doen naar de betekenis van voormelde zinsnede. Betrokkene heeft door dit niet te doen de communicatie met de accountant van het groepsonderdeel [groepsonderdeel1] in strijd met de Standaard 600.42 onvoldoende geëvalueerd.

4.3.5. Subklachtonderdeel a.1 is daarom gegrond.

Subklachtonderdeel a.2:

Betrokkene heeft onvoldoende geëvalueerd of de accountant van het groepsonderdeel [groepsonderdeel1] met de uitgevoerde werkzaamheden op de journaalposten en andere aanpassingen in de consolidatie van [groepsonderdeel1] voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen.

4.4.1. Betrokkene heeft van [GmbH2] consolidatieoverzichten gekregen van [groepsonderdeel1]. In het controledossier zijn als onderdeel van sectie 28310 enkele van [GmbH2] ontvangen documenten opgenomen, waaronder het document '28311b BalanceSheet-Overview (28311)' [hierna: document 28311b] en het document '28312 The Consolidation Process – Supplemental Documents Re Consolidation [groepsonderdeel1] – Balance (28312)' [hierna: document 28312].

4.4.2. In document 28311b staat op de regel 'Bank balances & cash' in de kolom 'actual total' (het totaal van de in de consolidatie betrokken entiteiten) een bedrag van € 214.301.475 vermeld. In het kader van de consolidatie vindt in de tweede kolom 'actual adjustments' (de consolidatieaanpassingen) een bijtelling plaats van € 2.176.044.659. Door deze aanpassing is (in de derde kolom) deze post aangepast (verhoogd) tot € 2.390.346.134.

4.4.3. In het daarmee samenhangende document 28312 staat op de regel 'Wertpapiere des Umlaufvermögens', een onderdeel van de post 'Bankguthaben & Kasse', in de eerste kolom 'Konsolid. Buchungen Soll/Haben' een bedrag van € 226.401 vermeld. In het kader van de consolidatie vindt in de tweede kolom 'Konsolid. Buchungen Soll/Haben' een bijtelling van € 2.176.044.659 plaats. Door deze aanpassing is (in de derde kolom) het bedrag van deze post aangepast (verhoogd) tot € 2.176.271.060.

4.4.4. Uit deze in de documenten 28311b en 28312 vastgelegde aanpassingen volgt dat door de consolidatieaanpassingen de balanspost liquide middelen van [groepsonderdeel1] verhoogd werd

met (afgerond) € 2.176.000.000, namelijk van € 214.000.000 naar € 2.390.000.000.

4.4.5. De Accountantskamer stelt vast dat de hiervoor vermelde aanpassingen in het kader van de consolidatie van [groepsonderdeel1] een omvang hadden van 76% van het geconsolideerde saldo van de liquide middelen van [NV1]. Deze aanpassingen waren vanwege hun omvang (zowel absoluut als relatief) dan ook significant voor de juistheid van de jaarrekening.

4.4.6. Uit de in het controledossier opgenomen 'File Review [groepsonderdeel1]' (hierna: File Review) blijkt niet dat betrokkene deze substantiële consolidatieaanpassingen met betrekking tot de liquide middelen van [groepsonderdeel1], evenmin als de andere aanpassingen in deze consolidatie, heeft gezien en vervolgens heeft besproken met [GmbH2]. Uit de File Review blijkt in het geheel niet dat de op blz. 3 van dit document vermelde zesde en laatste stap van het consolidatieproces (1.6), de 'Final top level entries and other consolidation adjustments' met betrekking tot [groepsonderdeel1], door betrokkene is geëvalueerd.

4.4.7. Ter zitting is betrokkene gevraagd om een toelichting op bovenomschreven consolidatieaanpassingen in het kader van de consolidatie, en zijn eigen controleaanpak dienaangaande. Betrokkene is een antwoord hierop schuldig gebleven en heeft zich in dat kader – zo begrijpt de Accountantskamer – beroepen op bewijsnood. Aangezien de verhoudingen inmiddels gebrouilleerd zijn heeft hij geen toegang meer tot het dossier van [GmbH2]. [GmbH2] heeft herhaaldelijk geweigerd om hem inzage te verschaffen in het dossier terzake de controle van [groepsonderdeel1]. Dit beroep faalt, omdat het gelet op Standaard 230.8 op de weg van betrokkene lag om in het groepscontroledossier deugdelijk te documenteren waarop deze significante aanpassingen betrekking hadden. Betrokkene heeft dit nagelaten. Hij ging er echter vanuit dat hij altijd op een later moment nog de benodigde informatie bij [GmbH2] kon opvragen, ter aanvulling van zijn dossier. Het nu optredend (gestelde) gebrek aan medewerking door [GmbH2] ligt in de risicosfeer van betrokkene, het uitblijven van de gevraagde toelichting kan hem worden aangerekend. De Accountantskamer kan bij gebrek aan een deugdelijke documentatie in ieder geval niet vaststellen of en wat betrokkene op dit punt heeft gedaan.

4.4.8. De Accountantskamer is daarom van oordeel dat betrokkene in strijd met de Standaard 600.42 het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie zoals door [GmbH2] verkregen aangaande het groepsonderdeel [groepsonderdeel1] onvoldoende heeft geëvalueerd.

4.4.9. Subklachtonderdeel a.2 is daarom gegrond.

Klachtonderdeel b:

Betrokkene heeft de mogelijke gevolgen van de onderzoeken door [land1] autoriteiten onvoldoende geëvalueerd.

4.5.1. De Accountantskamer stelt vast dat in het Planning Memorandum van 30 september 2016, voor zover hier van belang, het volgende is vermeld in verband met lopende onderzoeken door de [land1] autoriteiten:

4. Investigations of tax authorities

In connection with tax investigations, the [buitenlandseplaats5] offices of [GmbH3] ([GmbH3]), a [land1] subsidiary of [Ltd1], have been searched on November 26, 2015.

The authorities are reviewing the balance sheet treatment of certain transactions involving transfers of participations and intangible assets among [GmbH3], additional subsidiaries and third

parties pursuant to § 331 HGB. The investigation focuses on adherence to an arms' length valuation and proper accounting pursuant to [land1] GAAP.

De aangehaalde bepaling § 331 van het [land1] Handelsgesetzbuch (HGB) heeft betrekking op het in de jaarrekening of in een ander in die bepaling genoemd financieel overzicht van een kapitaalvennootschap geven van een onjuiste voorstelling van zaken ("Unrichtige Darstellung"). De bepaling stelt op overtreding ervan een gevangenisstraf tot drie jaren dan wel een geldboete. Naar aanleiding van de onderzoeken van de kantoren van [GmbH3] in [buitenlandseplaats5] had [F] in november 2015 navraag gedaan bij [E]. Tijdens een vergadering van de auditcommissie op 30 november 2015, waarbij ook [F] aanwezig was, is onder meer gesproken over 'tax and legal investigations' in [land1] en over de onderzoeken van genoemde kantoren op 26 november 2015.

Tijdens een gezamenlijke bijeenkomst van het management en de raad van commissarissen van [NV1], op 5 september 2016, is het onderzoek door de [land1] autoriteiten besproken. In de notulen van deze bijeenkomst is hierover, voor zover hier van belang, het volgende vermeld:

[E] reports to the board that the lawyers met on 27 August 2016 and that feedback indicates that the meeting was positive, and that the intention is to have the matter finalized by the end of the calendar year. The challenge remains how to find a solution and finalise the matter without the Prosecuting Authority losing face, taking into account the steps taken in November 2015. The intention would be to seek closing on a number of tax audits and consider an appropriate settlement payment, against the background of the existing provision for outstanding issues relating to tax of approximately € 80 million.

Uit deze stukken blijkt dat het reeds bij de aanvang van de controle bij het GET bekend was dat sprake was van strafrechtelijke onderzoeken door de [land1] autoriteiten.

4.5.2. In de sheets ten behoeve van de te [buitenlandseplaats5] gehouden audit planning workshop, ter voorbereiding van de controle van jaarrekening 2016 van [NV1], is een aantal "significant business risks" vermeld, waaronder de "investigations by authorities". In een schema op blz. 13 van de sheets is aangegeven dat de kans dat het risico zich zal voordoen betrekkelijk klein is, maar dat de impact hiervan, als het zich voordoet, zeer groot kan zijn.

4.5.3. Voor afgifte van de controleverklaring op 6 december 2016, te weten op 5 december 2016, heeft betrokkene, door tussenkomst van [H], enkele stukken ontvangen, waaronder een brief van 2 december 2016, van het [land1] [advocatenkantoor1] ([advocatenkantoor1]), gericht aan de raad van bestuur van [AG1]. De inhoud van deze brief luidt als volgt:

Investigation in terms of Section 331 HGB [AZ 940 Js 1888-2/15] and tax fraud § 370 AO [2015/01782/5-657a] by the Authorities in [buitenlandseplaats4]

Dear Sirs,

With reference to the above matter, we would like to report the current status of the investigation. Since November 2015 we act as the defending counsel for one of the directors of [GmbH3], [buitenlandseplaats5]. We also represent the company interest regarding tax issues in this matter and also substitute various [groep1] companies.

We had several meetings with the different authorities in [buitenlandseplaats4] in December 2015 to fully understand the background of the investigation and the transactions dating back as far as 2009.

We reviewed all the transactions, book entries and contracts between the various parties during the years applicable. We also were aware of the fact, that the external auditors [GmbH2], [buitenlandseplaats4], who issued unqualified audit reports to the Board of Directors for all the accounting years involved, reviewed again all the transactions.

After reviewing their audit files for all the respective audited years, the external auditors have confirmed their original findings, that all the transactions referred to were correctly reflected in the balance sheet of the company.

We have been informed by the management, that the know-how sale belongs to the Group via Group Services to other Group Companies and third parties at the market; related prices are part of your Group's daily business.

We have analyzed the submitted documents and presented our legal opinion based on the balance sheet law related allegations which had been presented and discussed with the relevant authorities in [buitenlandseplaats4] on March 16th, 2016. This discussion had been continued on August 25th, 2016.

As a result of this discussions the prosecution office decided to analyze more facts about the circumstances. Up to now the outcome of the investigation is still open. The prosecution office is not able to make a final decision about this case.

Regarding the tax purposes, the financial authorities started a discussion about the deductibility of expenses of the companies [GmbH4] and [GmbH5] (see letter of November 15th, 2016, Tax and Fraud office [buitenlandseplaats4]). We are assessing the legal position of this opinion, but we are satisfied that enough legally significant considerations exist that refute the allegations of the investigating authorities.

However, we have to point out to the Board of Directors, that the investigation moves slowly and we cannot express an opinion on how quickly they will make a decision on the facts. Patience is required by the Board, but we will endeavor to resolve this case urgently.

De aangehaalde bepaling § 370 van de Abgabenordnung (AO) heeft betrekking op belastingontduiking ("Steuerhinterziehung").

4.5.4. Het verwijt van AFM komt erop neer dat betrokkene deze controle-informatie niet (in voldoende mate) heeft geëvalueerd. De Accountantskamer stelt vast dat de via [GmbH2] ontvangen brief van [advocatenkantoor1] gericht is aan het management van [AG1] (en niet aan [GmbH2]). Onduidelijk is welke de vragen zijn die door [advocatenkantoor1] worden beantwoord. Dat klemt te meer, nu (de fiscale afdeling van) [GmbH2] zelf betrokken was bij de fiscale advisering en de fiscale behandeling van bepaalde posten mede aanleiding is geweest voor de onderzoeken door de [land1] autoriteiten. Met deze omstandigheden had in het kader van de evaluatie van de van [GmbH2] ontvangen informatie rekening moeten worden gehouden. Betrokkene had gelet op het bepaalde in Standaard 500.11 moeten evalueren of de op deze wijze ontvangen informatie voldoende betrouwbaar was om als controle-informatie te gebruiken.

4.5.5. De Accountantskamer overweegt voorts dat de brief van [advocatenkantoor1] een aantal nieuwe, op zichzelf ernstig te nemen elementen bevat met betrekking tot de onderzoeken door de [land1] autoriteiten. Zo wordt in de brief van [advocatenkantoor1] niet enkel melding gemaakt van reeds bekende onderzoek(en) naar mogelijke overtreding van het bepaalde in § 331 HGB, maar ook van nieuw(e) onderzoek(en) naar mogelijke overtreding van het bepaalde in § 370 AO. Verder wordt ervan melding gemaakt dat [advocatenkantoor1] vanaf november 2015 optreedt als raadsman ('defending counsel') van een lid van het management van [GmbH3]. De brief bevat geen informatie naar aanleiding van welke aanklacht(en) [advocatenkantoor1] optreedt als defending counsel.

4.5.6. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene ten onrechte niet heeft onderkend dat de brief van [advocatenkantoor1] een 'red flag' was voor wat betreft de onderzoeken door de [land1] autoriteiten. Betrokkene had naar aanleiding van de inhoud van deze brief en vooral de nieuwe, summier informatie over de overtreding van § 370 AO en over de aanklacht(en) tegen het lid van het management, nadere informatie moeten inwinnen over de onderzoeken door de [land1] autoriteiten en hij had deze significante aangelegenheid dienen te bespreken met [GmbH2], als component accountant van [groepsonderdeel1], dan wel met het management op groepsniveau, naargelang passend. Betrokkene heeft, door dit niet te doen, gehandeld in strijd met Standaard 600.42.

4.5.7. AFM klaagt in relatie tot de [land1] onderzoeken dat betrokkene meerdere documenten in het controledossier niet heeft geëvalueerd, omdat notities van betrokkene bij die documenten dan wel een onderbouwing van notities van betrokkene bij die documenten ontbreken. De door AFM genoemde documenten staan in verband met het (de) [land1] onderzoek(en), evenals de brief van [advocatenkantoor1]. Die brief is naar het oordeel van de Accountantskamer in relatie tot de klacht over de controle van de jaarrekening een essentieel document, immers een 'red flag'. Nu het klachtonderdeel met betrekking tot de brief reeds gegrond is, volstaat de Accountantskamer met de beoordeling van het klachtonderdeel aan de hand van deze brief.

4.5.8. Klachtonderdeel b is daarom gegrond.

Klachtonderdeel c:

Betrokkene heeft de transactie met [Ltd3] van € 460.000.000 onvoldoende geëvalueerd.

4.6.1. [Ltd3] (hierna: [Ltd3]) was in 2016 een op de [eilandengroep buitenland] gevestigde vennootschap. [Ltd3] werd gebruikt voor de samenwerking tussen de [groep1] en de groep van [I] (hierna: [I]), een voormalige zakenpartner van de [groep1]. De [groep1] en [I] verleenden elkaar over en weer licenties via [Ltd3]. De samenwerking tussen de [groep1] en [I] is in 2015 verstoord geraakt.

4.6.2. In de jaarrekening 2016 is een vergoeding van € 460.000.000 van [Ltd3] aan [AG1] ([land4]) [hierna: [bedrijfsnaam] [land4]], een tot het groepsonderdeel [groepsonderdeel1] behorende onderneming, als bate verwerkt. Van dit bedrag zou € 400.000.000 zien op kosten en bijdragen die [groepsonderdeel1] zou hebben gemaakt voor advertentie- en marketingkosten en voor de ontwikkeling van winkelconcepten en de opening van nieuwe winkels in regio's waar 'brand partners' van de [groep1] opereren. Een bedrag van € 60.000.000 zou zien op rente op openstaande posities van [Ltd3]. In een aan [J] (hierna: [J]), de CFO van [groepsonderdeel1] en directeur [bedrijfsnaam] [land4], gericht schrijven namens [Ltd3], van 17 november 2016, is hierover het volgende vermeld:

Memorandum of Understanding: July 2015

Re: Intellectual property

We refer to the memorandum of understanding concluded on or about the 9th July 2015, relating to the [groep3] as well as the management of and restructuring and associated costs relating to the Dr. [I] Intellectual Property.

We confirm having reached agreement in September 2016 in terms of which [groepsonderdeel1] became entitled to recovery of all associated costs agreed to, which its fellow group companies have incurred, in the amount of Euro 400 million, together with an agreed interest payment of

Euro 60 million.

It is furthermore agreed that the settlement amount will be due for settlement and final payment on or before 30 November 2016.

It is furthermore agreed that we will respectively have no further claims arising from the memorandum of understanding and that the parties consider the matter as fully settled and finalised.

De transactie van € 460.000.000 was goed voor circa 28 % van het door [NV1] in het boekjaar 2015/2016 behaalde resultaat voor belasting (€ 1.685.000.000).

4.6.3. [GmbH2] heeft in een Audit Status Report van 21 november 2016 als volgt aan betrokkene gerapporteerd over de transactie met [Ltd3]:

Brand partners recovery of costs

The [groepsonderdeel1] receives contributions toward development of its brands of all its subsidiaries via [AG1], [land4] for advertising and marketing costs, store development concept costs and contributions towards new store openings from its brand partners that own the rights for other territories for brands they share with these partners.

The above arrangements are negotiated annually at Group central level and payable 60 days after the financial year end and carries interest on a monthly compounded basis.

[AG1], [land4] had received confirmation from [NV1] that all negotiations with the [groep4] of companies for the periode ending 30 September 2016 has been finalized and settled at Group Central level and all recoveries for all the above categories has been agreed and will be paid in two installments, the first by Friday the 25th of November 2016 amounting to € 200m and the second by Friday the 2nd of December 2016. The Central office has confirmed that they have received Bank confirmation for these payments from the Counter Parties.

The [groep2]'s claim of interest relating to the above outstanding balances, starting in 2007, had also been settled as part of the above process at a final figure of € 60m until 30 September 2016 provided that he payments referred to above are received on due time.

All outstanding claims between all the parties concerned with the above matters has now been finalized and settled and although the [groep1] has paid over the 9 years of the partnership much more than it should have for its part of the costs at least it has been finalized and all parties can now operate their brands and businesses in all the Territories independently.

Betrokkene heeft deze transactie op 23 november 2016 in het kader van de file review bij [GMBH2] in [buitenlandseplaats4] besproken. Naar aanleiding hiervan heeft betrokkene het volgende vermeld in het controledossier:

[GmbH2] has recalculated the consolidated result of 992: 460 comes from [Ltd3], 240 mio from TG which leaves 272 which reconciles to the different packs. [Ltd3] is business partner with which [voornaam1] [= [E]; toevoeging Accountantskamer] develops the brands. Need to understand the business partners within [Ltd3]. What are the interests of [Ltd3] to develop the brands. Where does [Ltd3] get the money from? The 460 comes from [Ltd3] as a reimbursement for maintaining the brands in [land5], [land6] + [continent3]. Brands [K], [L], [M], [N], [O]. [Ltd3] has been developing the brands over the last couple of years on behalf of more retail concept companies, including [bedrijfsnaam] and [I]. After the break-up with Mr [I], [I] stopped paying [Ltd3] for their brand development. [bedrijfsnaam] took over these payments to prevent the brands to become impaired. [bedrijfsnaam] was subsequently reimbursed in November 2016 for these costs, after

negotiations for 400 mio. [bedrijfsnaam] then bought the brands (who were developed by [Ltd3] in CEE countries) from [Ltd3] for an amount of 1,2b, including [L]. The legal transfer of ownership passed in September 2015 to [onderneming1] (see scheme of arrangements), however, the actual valuation of the brands was only performed in Sept 2016, amounting to 1,2b. The 460 mio [Ltd3] reimbursement was paid to [bedrijfsnaam] [land4] with 7% tax and is subsequently reimbursed to the different companies. The 460 mio is received end of November 2016. As per Sept 30, a receivable of 460 is included at [continent2] level as a deduction of COS. Letter from [voornaam1] to [voornaam2] [= [J]; toevoeging Accountantskamer] Nov 17 where [voornaam1] states that the amount maybe could have been higher. But this was the best they could get.

4.6.4. In een e-mail van [H] aan betrokkene, van 2 december 2016, waarbij het door [GmbH2] opgestelde Audit Clearance Memorandum met betrekking tot [groepsonderdeel1] is gevoegd, is voor zover hier van belang het volgende vermeld:

Please note that we have not carried out audit procedures regarding to:

(...)

- Existence revenues with [Ltd3]

4.6.5. Betrokkene heeft ter zitting desgevraagd verklaard dat hij deze transactie heeft opgevat als een schikking met een derde partij en dat hij de transactie in dat licht heeft geëvalueerd. Alsdan heeft hij de omvang van het schikkingsbedrag niet getoetst, hij is zonder nadere toelichting en onderbouwing uitgegaan van de juistheid van dit bedrag. Betrokkene heeft voorts verklaard dat hij in [land2] aan de hand van hem op dat moment ter inzage verstrekte bankafschriften heeft vastgesteld dat het bedrag van € 460.000.000 daadwerkelijk is ontvangen. Hij heeft hiervan geen stukken (bijvoorbeeld kopieën van de bankafschriften) gehad en hij heeft hiervan in zijn controledossier alleen vastgelegd dat de bedragen zijn ontvangen, zonder nadere detaillering. Betrokkene weet niet aan welke tot de [groep1] behorende entiteit is betaald.

4.6.6. De Accountantskamer stelt voorop dat de transactie met [Ltd3] een significante, niet routinematige, transactie was voor [NV1] Deze transactie vond bovendien plaats met een partij op de [eilandengroep buitenland], een hoogrisicoland. Dit had bij betrokkene tot een verhoogde mate van waakzaamheid moeten leiden bij het evalueren van deze transactie – zeker nu [GMBH2] geen controleactiviteiten heeft verricht (zoals blijkt uit de e-mail van [H] van 2 december 2016).

4.6.7. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene zijn controle van de transactie met [Ltd3] niet had mogen beperken tot het enkel vaststellen dat het bedrag van € 460.000.000 betaald is, nog daargelaten dat hiervan niets is vastgelegd in het controledossier. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene bij de controle van de transactie in elk geval ook had moeten vastleggen op basis van welk(e) document(en) precies hij heeft vastgesteld dat, door en aan welke vennootschap de betaling had plaatsgevonden. Betrokkene kon, gegeven de significantie van de transactie en de omstandigheden waaronder die had plaatsgevonden, niet volstaan met de in het controledossier opgenomen, handgeschreven notitie: “All cash is paid 2 x 200 + 60”, nadat hem, zoals hij heeft gesteld, door de CFO [J] was getoond dat de betaling was ontvangen. Betrokkene heeft naar aanleiding van de file review bij [GmbH2], op 23 november 2016, een aantal zeer relevante vragen over deze transactie vastgelegd in het controledossier. Hij heeft naar aanleiding van deze vragen evenwel geen onderzoek verricht. Dat had wel moeten. Betrokkene heeft dan ook onvoldoende controle-informatie verkregen met betrekking tot de transactie met [Ltd3] en hij heeft deze transactie in strijd met Standaard 600.42 onvoldoende geëvalueerd.

4.6.8. Klachtonderdeel c is daarom gegrond.

Klachtonderdeel d:

Betrokkene heeft een desinvestering in immateriële vaste activa van € 525.000.000 onvoldoende geëvalueerd.

4.7.1. In het boekjaar 2015/2016 is sprake geweest van een desinvestering in de merkenrechten met betrekking tot de meubelketen [S]. De merkenrechten met betrekking tot [S], die [groepsonderdeel1] verantwoord had voor € 525.000.000, zijn terugverkocht aan [I].

4.7.2. [GmbH2] heeft als component accountant de gegevens met betrekking tot de wijzigingen in de groepsstructuur van [groepsonderdeel1], waaronder het afstoten van de merkenrechten met betrekking tot [S], verwerkt en aan betrokkene aangeleverd. Betrokkene heeft de wijzigingen in de groepsstructuur van [groepsonderdeel1] met [GmbH2] besproken.

4.7.3. Op blz. 106 van de jaarrekening 2016 van [NV1] is de verloopstaat voor de immateriële activa opgenomen. De desinvestering van € 525.000.000, vanwege het afstoten van de merkenrechten met betrekking tot [S] is niet in deze verloopstaat verwerkt.

4.7.4. Betrokkene erkent dat de desinvestering in de merkenrechten met betrekking tot [S] onjuist is verwerkt in de verloopstaat voor de immateriële activa in de jaarrekening 2016. Betrokkene refereert zich op dit punt aan het oordeel van de Accountantskamer.

4.7.5. De Accountantskamer stelt vast dat dit klachtonderdeel verder gaat dan alleen het ontbreken van de desinvestering in de merkenrechten met betrekking tot [S] in de verloopstaat voor immateriële activa in de jaarrekening 2016. Uit het klaagschrift (in het bijzonder paragraaf 8.4) blijkt dat dit klachtonderdeel ook betrekking heeft op de verrichte werkzaamheden, met het oog op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie, ten aanzien van deze desinvestering in immateriële vaste activa.

4.7.6. De Accountantskamer stelt vast dat volgens een op 28 november 2016 door betrokkene gereviewed 'working paper' met betrekking tot het verloop van de merkenrechten gedurende het boekjaar, de boekwaarde van de merkenrechten per 1 juli 2015 € 2.371.341.000 bedraagt. Van deze boekwaarde heeft een bedrag van € 2.113.766.000 betrekking op de merkenrechten [P] (€ 1.500.000.000), [Q] (€ 103.449.000) en [T] (€ 510.317.000). In dit verloopoverzicht is een 'disposal' ter waarde van € 525.000.000 met de aanduiding '[S]' [= [S]; toevoeging Accountantskamer] vermeld. Hiervan heeft € 350.000.000 betrekking op [P], € 150.000.000 betrekking op [T] en € 25.000.000 betrekking op [Q]. Onduidelijk is waarop deze (zowel absoluut als relatief substantiële) bedragen zijn gebaseerd en hoe deze 'disposal' in de administratie is verwerkt.

4.7.7. In het controledossier van het Group Engagement Team is een document '22187 Group Work – Goodwill and Intangibles' opgenomen. Als 'Objective' is op dit document vermeld "The objective of this work paper is to document [accountantskantoor1] [land3]'s review work performed on the SR [= Significant Risk; toevoeging Accountantskamer] regarding impairment of Goodwill and trademarks". Dit document toont een specificatie van de boekwaarde van de 'intangibles', waarin zijn begrepen de merkenrechten per 30 september 2016 van in totaal € 6.178.000.000. Hierin is onder andere begrepen de boekwaarde van de merkenrechten '[P] (old

framework)' van € 1.632.000.000. Dit bedrag komt overeen met de som van de (afgeronde) boekwaarden van de merkenrechten van [P] (€ 1.500.000.000), [Q] (€ 103.000.000) en [R] (€ 29.000.000), zoals begrepen in de beginbalans per 1 juli 2015 die is opgenomen in het in § 4.7.6. genoemde 'working paper' met betrekking tot het verloop van de merkenrechten gedurende het boekjaar. Uit de specificatie van de merkenrechten per 30 september 2016 blijkt niet dat de [S]-merkenrechten, voor zover die betrekking hebben op [P] en op [Q], gedurende het boekjaar zijn verkocht of anderszins in mindering zijn gebracht op de boekwaarde per 1 juli 2015. Dit is tegenstrijdig met de informatie over de 'disposal' die is opgenomen in het § 4.7.6. genoemde 'working paper'. Daarnaast gevraagd ter zitting kon betrokkene deze tegenstrijdigheid niet verklaren.

4.7.8. In een in het controledossier opgenomen 'analytical review' is een mutatie van € 2.164.000.000 in de immateriële vaste activa vermeld, waaronder een toename van € 2.136.000.000 voor de merkenrechten. In aantekening B op dit overzicht heeft betrokkene het volgende vermeld:

The main variance in intangibles relates to the trademarks, essentially:

- *acquisitions of [L] rights for new territories (app. 800 million)*
- *acquisitions of [P]'s rights for new territories (app. 1.200 million)*
- *trade-marks identified in the acquisition of [U](app. 127 million)*
- *sale of [S][= [S]; toevoeging Accountantskamer] trade-mark within the settlement with [Ltd3] (app. XXXX million).*

Bij de mutatie bij [P] van € 1.118.900.000 in het 'analytical review' heeft betrokkene het volgende vermeld:

Net effect of the sale of [S] brand and acquired rights from [onderneming1]

Niet duidelijk is hoe de vermelding bij de mutatie bij [P] zich voor wat betreft de merkenrechten met betrekking tot [S] verhoudt tot de vermelding onder B van het 'analytical review'. In het bijzonder is niet duidelijk hoe zich dit verhoudt tot de vermelding dat de 'acquisitions' van de merkenrechten van [P] circa € 1.200.000.000 bedroegen en tot het niet vermelden van een bedrag voor wat betreft het afstoten van de merkenrechten met betrekking tot [S].

4.7.9. De Accountantskamer overweegt dat het op de weg van betrokkene had gelegen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de desinvestering in de merkenrechten met betrekking tot [S]. Betrokkene heeft in strijd met Standaard 500.6 de controlewerkzaamheden niet zo opgezet en uitgevoerd dat deze in de omstandigheden passend waren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Ook heeft hij de desinvestering in de immateriële vaste activa, van € 525.000.000, in strijd met Standaard 600.42, onvoldoende geëvalueerd.

4.7.10. Tevens heeft betrokkene door ermee akkoord te gaan dat deze desinvestering in de immateriële vast activa niet verwerkt is in de verloopstaat voor de immateriële activa in de jaarrekening 2016, de controle in strijd met Standaard 200.15 met een onvoldoende professioneel-kritische instelling uitgevoerd.

4.7.11. Klachtonderdeel d is daarom gegrond.

Klachtonderdeel e:

Betrokkene heeft de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften door [GmbH2] onvoldoende geëvalueerd.

4.8.1. De Accountantskamer stelt voorop dat de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) geen extraterritoriale werking heeft. De ViO is in beginsel niet van toepassing op buitenlandse component accountants. De bepalingen van de ViO zijn onder de voorwaarden als neergelegd in artikel 9 van de ViO gedeeltelijk van toepassing op betrekkingen tussen een in het buitenland gevestigd onderdeel van het netwerk of een daaraan verbonden persoon en:

- a. een in het buitenland gevestigde verbonden derde;
- b. een persoon veronden aan een in het buitenland verbonden derde.

Omdat [GmbH2] in [land1] is gevestigd en geen deel onderdeel vormt van het netwerk van [accountantskantoor1] of een daaraan verbonden persoon, zijn de bepalingen van de ViO niet van toepassing op [GmbH2]. Voor de beoordeling van de onafhankelijkheid van [GmbH2], als component accountant in het kader van een groepscontrole, is naast de [land1] regelgeving met betrekking tot de onafhankelijkheid van accountants de door de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) opgestelde IESBA Code of Ethics van belang.

4.8.2. Tijdens de op 19 en 20 juli 2016 in [buitenlandseplaats5] gehouden 'Audit Planning Workshop' zijn de voor component accountants geldende onafhankelijkheidseisen besproken. Ook de onafhankelijkheid van [GmbH2] is tijdens de 'Audit Planning Workshop' besproken.

4.8.3. In een 'acknowledgment of referral instructions' heeft [G] op 30 augustus 2016, voor zover hier van belang, namens [GmbH2] het volgende aangegeven:

We have an understanding of and will comply with the requirements of the Code of Ethics for Professional Accountants issued by the International Federation of Accountants, including the independence requirements, national ethical requirements applicable to the audit of the Group's financial statements, and the quality control policies and procedures as defined in your Group referral instructions. In particular, and with respect to [NV1]. and the other components in the Group, we are independent within the meaning of the IFAC Code of Ethics and the additional Dutch law requirements as described in Appendices A, B and C and we will comply with the Group's policy on non-audit services.

4.8.4. Betrokkene heeft als onderdeel van de groepsinstructie de component accountants, waaronder [GmbH2], gevraagd om met het oog op de beoordeling van hun onafhankelijkheid 'form 15' in te vullen. [GmbH2] heeft dit formulier op 21 november 2016 aan betrokkene doen toekomen. In dit formulier is in algemene zin een toelichting gegeven op de cliëntacceptatie door [GmbH2]. Het door [GmbH2] aangeleverde formulier was niet ondertekend en de op het formulier gestelde vragen waren slechts gedeeltelijk beantwoord. Een specificatie van de door [GmbH2] aan de [groep1] geleverde niet-controlediensten, waar om gevraagd was, ontbrak op dit formulier.

4.8.5. Betrokkene heeft de onafhankelijkheid van de niet tot het netwerk van [accountantskantoor1] behorende component accountant beoordeeld in het controledocument 11290. Dit document vermeldt, voor zover hier van belang, het volgende:

We are not aware of an independence issue on component level.

In general the % of non-audit services is low, except for [GmbH2]. But in the case of [GmbH2], we note that we perform significant work parallel to their ISA 600 role, and the consolidation is not per se complex.

Given the above considerations, we pfw [= put forward; toevoeging Accountantskamer], and conclude that no independence threats were identified and not mitigated.

In dit document is verder vermeld dat het percentage 'non-audit services' voor [GmbH2] 53 % bedraagt.

4.8.6. In een e-mail van 29 november 2016 heeft [H] alsnog een specificatie van de door [GmbH2] aan de [groep1] geleverde niet-controlediensten toegezonden aan [F], met cc aan betrokkene. [H] heeft eveneens op 29 november 2016 een toelichting op zijn eerdere e-mail van die dag toegezonden aan [F], met cc aan betrokkene. Deze toelichting luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

Figures are very similar but correct.

Audit: 1.342

Auditors consultancy: 1.323

Tax Compliance: 169

The consultancy fee consists mainly of tax work (for example as preliminary work for the tax compliance), consultancy work with regard to tax requirements. The increase is mainly caused by the 15 month period.

So the split can be summarized as:

Audit: 1.342

Non-audit: 1.492

4.8.7. In het op 6 december 2016 ondertekende Audit Clearance Memorandum heeft [G] nogmaals de onafhankelijkheid van [GmbH2] benadrukt.

4.8.8. De Accountantskamer overweegt dat [GmbH2] weliswaar het formulier 'form 15' onvolledig heeft ingevuld, maar dat betrokkene in dit formulier ontbrekende informatie nadien alsnog heeft ontvangen. Het onvolledig invullen van dit formulier brengt daarom op zichzelf genomen niet reeds mee dat betrokkene de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften door [GmbH2] onvoldoende heeft geëvalueerd.

4.8.9. De Accountantskamer is van oordeel dat het gevaar van zelftoetsing door [GmbH2], gezien de omvang van de aan de [groep1] geleverde niet-controlediensten en de daarmee samenhangende vergoeding die [GmbH2] in het boekjaar 2015/2016 voor deze diensten heeft ontvangen, zoals deze blijkt uit de door betrokkene ontvangen informatie, niet denkbeeldig was. Betrokkene had gezien het bepaalde in Standaard 600.19, aanhef en onder a, moeten evalueren of [GmbH2], als accountant van het groepsonderdeel [groepsonderdeel1], onafhankelijk is. Uit het controledossier blijkt niet, althans onvoldoende hoe betrokkene heeft beoordeeld of de door [GmbH2] geleverde niet-controlediensten een bedreiging vormden voor de onafhankelijkheid van [GmbH2]. Dit klemt te meer omdat, zoals volgt uit Standaard 600.A39, het niet onafhankelijk zijn van de accountant van een groepsonderdeel niet ondervangen kan worden door betrokken te zijn bij de werkzaamheden van die accountant of door het uitvoeren van aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden of verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel. De Accountantskamer is daarom van oordeel dat betrokkene de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften door [GmbH2] onvoldoende heeft

geëvalueerd.

4.8.10. Klachtonderdeel e is daarom gegrond.

4.8.11. De conclusie is dat de klacht in alle onderdelen gegrond is.

5. De maatregel

5.1. Omdat de klacht gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van tijdelijke doorhaling van de accountant in de registers voor de duur van drie maanden is passend en geboden. Betrokkene is op essentiële onderdelen tekortgeschoten bij het uitvoeren van de groepscontrole. De in het verkeer gebrachte controleverklaring mist in die zin een deugdelijke grondslag. Betrokkene heeft nagelaten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Ook is hij als groepsaccountant onvoldoende professioneel kritisch geweest bij het beoordelen van werkzaamheden en bevindingen van de accountant van het groepsonderdeel [groepsonderdeel1]. Betrokkene heeft dan ook gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Dit klemt te meer nu [NV1] een beursgenoteerde onderneming was met vele aandeelhouders, obligatiehouders, andere schuldeisers en werknemers. Dit gegeven bracht voor betrokkene een bijzondere verantwoordelijkheid mee. Dat betrokkene, naar hij heeft verklaard, in het kader van de controle van de jaarrekening 2017 van [NV1] een belangrijke rol heeft gespeeld bij het aan het licht brengen van de fraude bij [NV1] doet niet af aan de tekortkomingen bij de controle van de jaarrekening 2016 en leidt dan ook niet tot oplegging van een lagere maatregel.

6. 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 drie maanden**, 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. A.A.A.M. Schreuder, voorzitter, mr. C.H. de Haan en mr. A.M. van Amsterdam (rechterlijke leden) en P. Mansvelter RA en drs. W.J. Schoonderbeek RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. A. van der Weij, secretaris, en uitgesproken in het

openbaar op 9 juli 2021.

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.