

UITSpraak van **25 maart 2022** op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 17 september 2021 ontvangen klacht met nummer **21/1533 Wtra AK** van

de besloten vennootschap **X1 B.V.**
gevestigd te [plaats1]

en

X2

wonende in [plaats1]

KLAGERS

advocaat: mr. K. Cerutti te Hoorn

t e g e n

Y RA

register-accountant

kantoorhoudende te [plaats2]

BETROKKE NE

advocaat: mr. F.T. Serraris te Amsterdam

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de aanvullende producties 17 tot en met 21 van klagers
- de aanvullende producties 6 tot en met 8 van betrokkene
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 14 januari 2022. Voor klagers is [X2] verschenen, bijgestaan door de advocaat. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door haar advocaat.

2. De uitspraak samengevat

Het kantoor van betrokkene heeft een melding gedaan bij de Financial Intelligence Unit (FIU-melding), omdat in het kader van de controle van de geconsolideerde jaarrekening van klagers ongebruikelijke transacties waren gesignaleerd. Die transacties houden onder meer verband met de vermoedelijke omkoping van overheidsfunctionarissen in Oekraïne en het 'zwart' uitbetalen van een aanvulling op het loon van medewerkers van een onderneming waarin [X1] een middellijke deelneming heeft. Klagers menen dat betrokkene de FIU-melding niet had mogen doen, omdat zij er wettelijk niet toe verplicht was en omdat er geen sprake is geweest van feiten waarop het vermoeden kan worden gebaseerd dat sprake is van witwassen of het financieren van terrorisme. Bovendien menen klagers dat betrokkene anders had moeten handelen na het ontvangen van de fraudesignalen en dat zij onduidelijkheid heeft laten ontstaan over de afronding van de jaarrekeningcontrole.

De Accountantskamer verklaart de klachtonderdelen die zien op de FIU-melding ongegrond, omdat er sprake was van ongebruikelijke transacties die gemeld behoren te worden. Daarvan valt betrokkene dan ook geen verwijt te maken. De klachtonderdelen die zien op de omgang met de aanwijzingen van fraude zijn gegrond. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene nader onderzoek had moeten doen naar de aanwijzingen van fraude en overtreding van wet- en regelgeving door de Oekraïense onderneming. Door dat onderzoek niet in toereikende mate uit te voeren heeft zij de Standaarden 240 en 250 alsmede artikel 26 van de Wta en artikel 36 en 37 van de Bta onvoldoende opgevolgd. De Accountant legt betrokkene de maatregel van berisping op.

3. De feiten

3.1. Betrokkene is sinds 2003 ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Zij is verbonden aan [accountantskantoor1] in [plaats2].

3.2. [X1] is een holdingmaatschappij van een internationale houthandel. Onder [X1] valt een aantal dochtervennootschappen en deelnemingen in onder meer Nederland, België en Oekraïne. [X1] heeft een (middellijke) deelneming van 51% in [Ltd.1] (hierna te noemen: [Ltd.1]). [Ltd.1] heeft vestigingen in [buitenlandse plaats1] en [buitenlandse plaats2]. De overige 49% van de aandelen wordt gehouden door [D] en [E].

3.3. Betrokkene, althans [accountantskantoor1], had sinds 2014 de opdracht om de geconsolideerde jaarrekening van [X1] te controleren. In de consolidatiekring zijn de financiële gegevens van [Ltd.1] opgenomen, die onder verantwoordelijkheid van betrokkene in haar rol als groepsaccountant worden gecontroleerd door de lokale accountant ([C] te [buitenlandse plaats2], Oekraïne).

3.4. In december 2018 heeft [A] RA, destijds eveneens werkzaam voor [accountantskantoor1], een werkbezoek afgelegd aan [Ltd.1] in het kader van de interimcontrole 2018, samen met [B] (toenmalig hoofd van de financiële afdeling van klagers). Voorafgaand aan dat bezoek heeft [A] [C] verzocht om als *component auditor* werkzaamheden uit te voeren en daarvoor instructies opgesteld. [A] heeft de voorraden gecontroleerd bij twee locaties van [Ltd.1] in [buitenlandse plaats1] en [buitenlandse plaats2].

3.5. Een week na het bezoek, op 19 december 2018, heeft betrokkene een managementletter gepresenteerd aan klagers. Betrokkene heeft daarin gerapporteerd over het werkbezoek aan Oekraïne en de bevindingen aldaar. Zo zijn de resultaten van de opname van de houtvoorraad

besproken, waarin afwijkingen zijn geconstateerd. Ook informeert betrokkene dat het bestaan en de waardering van activa, die op een in het Russisch opgestelde activelijst zijn vermeld, nog onvoldoende zijn gecontroleerd maar dat de geplande werkzaamheden van de lokale accountant volstaan om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Verder is in de managementletter het volgende opgenomen:

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

1. *Wij vernemen van het lokale management dat contante betalingen worden verricht aan Oekraïense overheidsfunctionarissen (Ministerie van Bosbouw bij inkoop hout, de Belastingdienst ten aanzien van BTW en de douane in [buitenlandse plaats1] ten aanzien van export). Deze contante bedragen worden volgens u verdeeld onder de werknemers van deze instanties.*
2. *Zowel in 2017 als in 2018 worden materiele investeringen contant betaald, zonder dat daar een factuur aan ten grondslag ligt. Deze investeringen zijn niet opgenomen in de officiële cijfers die de Oekraïense accountant controleert.*
3. *U geeft aan dat personeelsleden in Oekraïne zwart worden uitbetaald. Dit vindt contant plaats ter aanvulling op het officiële loon.*
4. *Het verschil tussen de r/c vordering in de administratie van STI en de r/c schuld in de officiële cijfers van de Oekraïense entiteit per eind 2017 was zo’n € 600.000. Naar verwachting is dit verschil in 2018 opgelopen. Dit verschil wordt veroorzaakt door betalingen aan verbonden partijen (zowel bedrijven in Oekraïne als natuurlijke personen in Turkije). Het verschil geeft een indicatie voor de hoeveelheid onofficiële contante betalingen Oekraïne.*

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

3.6. Betrokkene heeft in de managementletter geschetst wat de gevolgen van haar bevindingen voor de controle zijn. Betrokkene houdt klagers voor dat zij een controleverklaring van oordeelonthouding dient af te geven, aangezien *‘wij materieel en diepgaande onzekerheden constateren die niet weggenomen kunnen worden door middel van aanvullende controlewerkzaamheden’.*

3.7. Op 23 januari 2019 heeft de compliance-medewerker van het kantoor van betrokkene een melding gedaan van een ongebruikelijke transactie bij FIU. In de omschrijving heeft hij vermeld:

‘[X1] is hoofdzakelijk financier van de entiteit ([Ltd.1], toevoeging Ack) en enig afnemer van de vloeren die worden geproduceerd door [[Ltd.1]]. (...) Tijdens een recent bezoek aan de Oekraïne is uitgebreid gesproken over de wijze van zaken doen in Oekraïne en de normen en waarden aldaar. Aangezien de Oekraïense cijfers opgenomen worden in de Nederlandse consolidatie, zijn de Nederlandse controlestandaarden van toepassing. Op basis daarvan dienen wij de volgende bevindingen mee te nemen in ons oordeel alsmede te melden aan de bevoegde autoriteiten:

1. *Zowel in 2017 als in 2018 worden materiele investeringen contant betaald, zonder dat daar een factuur aan ten grondslag ligt. Deze investeringen zijn niet opgenomen in de*

officiële cijfers die de Oekraïense accountant controleert. Overigens zijn de investeringen door middel van verwerking van de rekening-courant mutaties wel opgenomen in de geconsolideerde Nederlandse cijfers. Zie ook punt 4. Gedurende het bezoek in [buitenlandse plaats2] hebben wij zo goed als mogelijk op basis van de activelijst (in het Russisch opgesteld) een inventarisatie van de nieuwe activa uitgevoerd. Hierbij hebben wij beperkte zekerheid verkregen over het bestaan van deze activa.

2. *Wij vernemen van de aandeelhouders dat contante betalingen worden verricht aan Oekraïense overheidsfunctionarissen (Ministerie van Bosbouw bij inkoop hout, de Belastingdienst ten aanzien van BTW en de douane in [buitenlandse plaats1] ten aanzien van de export). Deze contante bedragen worden volgens opgave van het lokale management verdeeld onder de werknemers van deze instanties.*
3. *De aandeelhouders geven aan dat personeelsleden in Oekraïne deels zwart worden uitbetaald. Dit vindt contant plaats ter aanvulling op het officiële loon.*
4. *Het verschil tussen de r/c vordering in de administratie in Nederland en de r/c schuld in de officiële cijfers van de Oekraïense entiteit per eind 2018 bedroeg circa € 900.000. Dit verschil lijkt voornamelijk veroorzaakt door betalingen aan verbonden partijen (zowel bedrijven in Oekraïne als natuurlijke personen in Turkije). Het verschil geeft een indicatie voor de hoeveelheid onofficiële contante betalingen in de afgelopen jaren in de Oekraïne.*
5. *De natuurlijke personen in Turkije brengen volgens opgave van het lokale management, de contante bedragen naar de Oekraïne.*
6. *Omdat een deel van de omzet, de investeringen en de loonkosten niet in de lokale administratie verantwoord worden, is de verwachting dat de lokale winstbelastingen, omzetbelasting en loonbelasting niet juist en volledig worden afgedragen'.*

3.8. Ook de [bank1] heeft de melding gedaan bij de FIU dat het opmerkelijk is dat er door een dochtermaatschappij van [X1] geld wordt overgeboekt naar de particuliere rekening van [D] (een van de aandeelhouders van [Ltd.1]) in Turkije.

3.9. Klagers hebben op de managementletter van 19 december 2018 gereageerd per e-mail van 11 februari 2019. Klagers merken op dat de betalingen aan de Oekraïense belastingdienst en douane moeten worden aangemerkt als *facilitation payments*, ofwel anti-treiterbetalingen. Klagers ontkennen dat er betalingen zijn verricht zonder factuur. Tot slot delen klagers mee dat de Raad van Commissarissen, het management en de accountant in Oekraïne zijn ingelicht en dat de melding van integriteitsschending bij de RVO (Rijksdienst voor Ondernemend Nederland), nog staat te gebeuren.

3.10. Op 15 april 2019 heeft betrokkene het accountantsverslag met klagers besproken. Aan dit accountantsverslag was een conceptcontroleverklaring met oordeelonthouding gehecht. Een aantal openstaande punten moest nog afgewerkt worden voordat betrokkene een controleverklaring kon afgeven.

3.11. In oktober 2019 heeft betrokkene een 'werkstop' afgekondigd, omdat [X1] meerdere facturen niet had voldaan.

3.12. Bij brief van 2 december 2019 heeft betrokkene aan klagers bevestigd dat de controleopdracht 2018 niet wordt afgerond, vanwege de niet-betaalde facturen en het faillissement van een belangrijk groepsonderdeel van [X1].

4. De klacht

4.1. Betrokkene heeft volgens klagers gehandeld in strijd met de voor haar geldende gedrags- en beroepsregels. Klagers verwijten betrokkene het volgende:

1. door het handelen van betrokkene heeft de accountantsorganisatie ten onrechte een FIU-melding gedaan en daarmee heeft zij haar geheimhoudingsplicht geschonden;
2. de FIU-melding is op onjuiste feiten gebaseerd;
3. betrokkene heeft ontoereikend gehandeld naar aanleiding van de opgevangen signalen tijdens het werkbezoek in Oekraïne;
4. betrokkene is onduidelijk geweest over haar eigen verantwoordelijkheid inzake de controle van de jaarrekening 2018.

5. De beoordeling

5.1. 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).

Klachtonderdeel 1: geen meldplicht ingevolge de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) en schending geheimhouding.

Klachtonderdeel 2: deze melding is op onjuiste feiten gebaseerd.

5.2. De Accountantskamer ziet aanleiding om de klachtonderdelen met betrekking tot de FIU-melding gezamenlijk te bespreken, gelet op de onderlinge samenhang.

5.3. Klagers stellen zich op het standpunt dat het kantoor van betrokkene geen verplichting had om een FIU-melding te doen. Daarvoor zijn twee **formele** punten van belang:

1. [Ltd.1] is geen cliënt van het accountantskantoor;
2. de vermeende ongebruikelijke transacties houden geen verband met Nederland.

Daarnaast menen klagers dat er **materieel** gezien geen aanleiding was voor een FIU-melding, omdat er feitelijk geen sprake is geweest van meldingsplichtige ongebruikelijke transacties. Enerzijds houden de vermeende ongebruikelijke transacties geen verband met witwassen of het financieren van terrorisme; klagers worden vanwege de gemelde transacties immers verdacht van omkoping van overheidsfunctionarissen. Anderzijds hebben klagers de vijf punten uit de melding inhoudelijk weerlegd, hetgeen hierna nader aan de orde zal komen. De accountantsorganisatie heeft de melding gedaan op basis van informatie, die afkomstig is van betrokkene. Zij heeft dus gegevens over klagers intern gedeeld en heeft daarmee volgens klagers in strijd gehandeld met de verplichting om gegevens vertrouwelijk te behandelen.

Het toetsingskader van de Accountantskamer.

5.4. Wat betreft de twee formele punten stelt de Accountantskamer het volgende toetsingskader voorop. Het gaat in deze zaak om een melding van verrichte ongebruikelijke transacties, zoals bedoeld in de Wwft. Een ongebruikelijke transactie moet onverwijld worden gemeld bij de FIU, zodra een instelling daarvan heeft kennisgenomen.

5.5. Het is niet zo dat de instelling concrete aanwijzingen moet hebben dat er sprake is van witwassen of het financieren van terrorisme. Iedere ongebruikelijke transactie behoort te worden gemeld. Dat heeft het College van Beroep voor het bedrijfsleven vaker overwogen (zie bijvoorbeeld de uitspraak van 5 november 2015, te vinden op rechtspraak.nl met kenmerk ECLI:NL:CBB:2015:363). Of sprake is van een ongebruikelijke transactie wordt nader ingevuld via indicatoren die volgen uit (de bijlage van) het Uitvoeringsbesluit Wwft. Er zijn 'objectieve indicatoren', waarbij een instelling altijd moet melden. In deze zaak is de meldplicht ingevuld aan de hand van subjectieve indicatoren, waarbij de instelling zelf de inschatting moet maken of de situatie meldingsplichtig is ('*Een transactie waarbij de instelling aanleiding heeft om te veronderstellen dat deze verband kan houden met witwassen of financieren van terrorisme*').

5.6. De verplichting tot melden rust op de instelling, niet op de individuele beroepsuitoefenaar. Betrokkene heeft zelf geen melding gedaan van een ongebruikelijke transactie bij de FIU. Zij heeft de transactie intern gemeld bij de afdeling Compliance, zoals de NBA-handreiking 1124 (versie juni 2014) adviseert en is vastgelegd in artikel 20a van de Wwft. Naar aanleiding van die interne melding heeft het accountantskantoor de melding bij de FIU gedaan. Dat neemt voor de beoordeling van de klacht tegen betrokkene niet weg dat de Accountantskamer moet vaststellen of betrokkene bij het doen van deze *interne* melding een voldoende zorgvuldige afweging heeft gemaakt of een transactie als ongebruikelijk moet worden beschouwd. Zonder de interne melding had, naar mag worden aangenomen, de melding bij FIU niet plaatsgevonden. De Accountantskamer verwerpt daarom het verweer dat betrokkene geen tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid draagt voor de melding.

5.7. De accountant is gebonden aan het fundamentele beginsel van vertrouwelijkheid. Dat betekent dat zij verplicht geheim houdt alle gegevens of inlichtingen waarvan zij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden. Dat is geen absoluut beginsel, want in bepaalde gevallen kan of moet vertrouwelijke informatie aan derden worden verstrekt. Dat is het geval als een melding volgens artikel 16 van de Wwft is aangewezen. Daarom is de vraag aan de orde of voor het accountantskantoor, en in het verlengde daarvan voor betrokkene, een verplichting bestond (intern) melding te doen van een ongebruikelijke transactie.

Er gold een formele meldplicht.

5.8. Volgens de Memorie van Toelichting bij artikel 16 van de Wwft geldt geen meldplicht als de instelling van de feiten en omstandigheden heeft kennisgenomen in het kader van de dienstverlening buiten de reikwijdte van de Wwft (bij niet Wwft-plichtige diensten of vrijgestelde werkzaamheden). Ditzelfde geldt voor transacties tussen of door derden waar noch de instelling, noch de cliënt bij betrokken is. Het moet dus gaan om handelingen door de cliënt of door een derde ten behoeve van de cliënt. Een direct of causaal verband tussen de ongebruikelijke transactie en de werkzaamheden van de instelling is geen vereiste; ook een passieve betrokkenheid van de instelling (doordat zij wetenschap heeft van de transactie) activeert de

wettelijke meldingsplicht. Dat laatste is opgenomen in de toepasselijke Handreiking¹.

5.9. In dit geval is [Ltd.1] weliswaar geen cliënt van betrokkene, maar is betrokkene bekend geraakt met de gemelde ongebruikelijke transacties, doordat zij in het kader van de controle van de geconsolideerde jaarrekening van [X1] een rekening-courantverschil heeft geconstateerd en daarover vragen heeft gesteld. Alleen al daarom moet worden geoordeeld dat de meldplicht door de instelling is geactiveerd en betrokkene dus gehouden was informatie over klagers met de compliance-afdeling te delen.

Ook materieel was sprake van meldingsplichtige ongebruikelijke transacties.

5.10. Klagers hebben naar voren gebracht dat een strafrechtelijk onderzoek is gestart op grond van de verdenking dat klagers zich schuldig hebben gemaakt aan omkoping van overheidsdienaren. De strafbare feiten waarvan klagers worden verdacht, kunnen niet in verband worden gebracht met witwassen of het financieren van terrorisme. Op die grond was volgens klagers dan ook geen meldplicht ingevolge de Wwft.

5.11. Over de melding bij FIU op 23 januari 2019 zelf hebben klagers het volgende puntsgewijs naar voren gebracht.

5.11.1. Betrokkene betreft bij haar melding investeringen uit 2017, terwijl de jaarrekening is gecontroleerd en voorzien van een goedkeurende verklaring. Het is volgens klagers dan ook onbegrijpelijk dat betrokkene in 2019 constateert dat er sprake is geweest van ongebruikelijke transacties in 2017. De (concept)jaarstukken 2018 waren op 23 januari 2019 nog niet gereed. De controlerend accountant van [Ltd.1] heeft (pas) in april 2019 een rapportage opgesteld. Betrokkene kon dus geen gefundeerde uitspraken over 2018 doen.

5.11.2. Betrokkene heeft in haar FIU-melding opgenomen dat contante betalingen worden verricht aan Oekraïense overheidsfunctionarissen, maar klagers wijzen erop dat betrokkene de juistheid van die beschuldigingen niet *zelf* heeft vastgesteld. Zij heeft dit slechts vernomen van [A]. En [A] verklaart dat [D] de betreffende betalingen heeft verricht. Datzelfde geldt voor de betaling van zwart loon aan personeelsleden van [Ltd.1]. [D] heeft geen functie binnen [Ltd.1], terwijl het management ontkent met contante betaling aan overheidsfunctionarissen te maken te hebben.

5.11.3. Betrokkene heeft een verschil in de r/c-verhouding geconstateerd van € 900.000. Betrokkene suggereert in haar melding dat met de ongebruikelijke transacties een bedrag in die orde van grootte is gemoeid. Maar uit de verklaringen van betrokkene en [A] blijkt dat zij geen enkele kennis hebben van de werkelijke omvang van de contante betalingen. Zonder deugdelijke grondslag mochten zij dat bedrag niet noemen in de FIU-melding, aldus klagers.

5.11.4. Voor de bewering, dat natuurlijke personen in Turkije contant geld brengen naar [Ltd.1] in Oekraïne, ontbreekt volgens klagers ieder bewijs. Dat maakt de melding ongefundeerd.

5.11.5. Betrokkene heeft ook gemeld dat zij verwacht dat de lokale winst-, omzet en loonbelasting niet juist en volledig worden afgedragen. Volgens klagers is die verwachting op niets gebaseerd en overigens onjuist, aangezien de lokale accountant over haar bevindingen

¹ NBA-handreiking 1124, Richtsnoeren voor de interpretatie van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (WWFT) voor belastingadviseurs en accountants van juni 2014

heeft gerapporteerd en de lokale directie een verklaring heeft afgegeven in verband met de jaarrekening, en hiervan geen melding maken.

5.12. Betrokkene heeft tegen de verwijten aangevoerd dat zij de juistheid van de FIU-melding niet hoeft vast te stellen of hoeft te bewijzen. Er hoeft ook geen aantoonbaar verband te zijn tussen de ongebruikelijke transacties en witwassen of financiering van terrorisme. [A] heeft in Oekraïne diverse meldenswaardige omstandigheden gesignaleerd. Overeenkomstig de subjectieve indicator kwalificeren die omstandigheden als meldingsplichtig. De omvang van het rekening-courantverschil heeft betrokkene zelf vastgesteld, zodat zij wel degelijk een indruk had van de omvang van de contante betalingen.

5.13. De vraag of betrokkene een voldoende zorgvuldige afweging heeft gemaakt de transacties als ongebruikelijk te kwalificeren, moet naar het oordeel van de Accountantskamer worden beantwoord op basis van de feiten en omstandigheden voor zover die betrokkene bekend waren ten tijde van de melding in januari 2019.

5.14. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene op basis van de ontvangen signalen aanleiding mocht hebben om te veronderstellen dat sprake is van meldingsplichtige ongebruikelijke transacties, omdat er (mogelijk) sprake is van:

- betalingen, zonder dat hier steeds een factuur aan ten grondslag heeft gelegen;
- rechtstreekse betalingen aan overheidsfunctionarissen;
- betaling van een (aanvulling op het) loon van het personeel van [Ltd.1]; en
- genoemde betalingen contant zijn verricht, zonder dat ze deugdelijk zijn verantwoord in de boeken van [Ltd.1].

5.15. Zoals uit de Handreiking 1124 volgt, heeft betrokkene bij haar oordeelsvorming geen actieve onderzoeksplicht. Zij hoeft geen duidelijk bewijs te hebben om tot het oordeel te komen dat gemeld moet worden. Evenmin is, anders dan klagers ter zitting hebben gesteld, voor een accountant een 'deugdelijke grondslag' vereist voor het doen van een melding. De achtergrond daarvan is dat de wetgever het aan de FIU over heeft gelaten om te beoordelen of een gemelde ongebruikelijke transactie verdacht is. De keuze voor deze systematiek wordt in de Memorie van Toelichting van de WWFT als volgt beargumenteerd: *"Centraal bij de melding van transacties staat het ongebruikelijke karakter van de transactie. Hierin onderscheidt de Nederlandse meldingsplicht zich van systemen waarin het verdachte karakter van een transactie wordt vooropgesteld. Een belangrijke reden voor de keuze voor de melding van ongebruikelijke transacties, is dat het meldpunt beter in staat mag worden geacht dan de instellingen om te bepalen of een transactie als verdacht dient te worden aangemerkt en ter kennis wordt gebracht van opsporingsinstanties. Een voorname rol hierbij spelen de bij het meldpunt aanwezige expertise, de mogelijkheid tot vergelijking met andere ontvangen meldingen en de bestandsvergelijking met politiegegevens en andere gegevensbronnen."* Bovendien hebben klagers aan [A] tijdens het werkbezoek te kennen gegeven dat de wijze van zakendoen in Oekraïne 'anders' is. In het e-mailbericht van 11 februari 2019 licht [X2] bijvoorbeeld toe dat *'BTW niet zomaar binnen komt'* en heeft zij erkend dat sprake is van facilitation payments, waarover [A] al was geïnformeerd. Ook facilitation payments moeten in het kader van de WWFT worden geëvalueerd, zo stelt Handreiking 1137. Het feit dat facilitation payments die voldoen aan de factoren zoals beschreven in het geldende vervolgingsbeleid van het OM niet vervolgd worden, doet er niet aan af dat deze facilitation payments mogelijk als ongebruikelijke transacties moeten worden aangemerkt. De meldingsplicht op grond van de Wwft hief op grond van artikel 16 aanhef en onder a. van de VGBA de geheimhoudingsplicht van betrokkene op.

5.16. Gelet op voorgaande zijn de klachtonderdelen 1 en 2 ongegrond.

Klachtonderdeel 3. Betrokkene heeft ontoereikend gehandeld naar aanleiding van de opgevangen signalen.

Klachtonderdeel 4. Betrokkene is onduidelijk geweest over haar eigen verantwoordelijkheid inzake de controle van de jaarrekening 2018.

5.17. Er was in dit geval voldoende aanleiding om een melding te doen bij de FIU van ongebruikelijke transacties, voornamelijk vanwege de contante betalingen die niet zichtbaar zijn in de administratie van [Ltd.1]. In die transacties ligt bovendien een fraudesignaal besloten en een signaal dat de lokale onderneming zich niet houdt aan wet- en regelgeving. Klachtonderdeel 3 neemt tot uitgangspunt dat betrokkene het fraudesignaal onvoldoende heeft opgevolgd. Betrokkene heeft volgens klagers onvoldoende (aanvullende) onderzoekswerkzaamheden verricht in het kader van de jaarrekeningcontrole van [X1]. Bij klachtonderdeel 4 gaat het erom dat betrokkene, vanwege het verzaken aanvullend onderzoek naar de vermeende discrepanties uit te voeren, haar controleopdracht niet kon vervolgen. Dat heeft zij echter wel gedaan volgens klagers. Door te handelen alsof het *business as usual* was, is betrokkene onvoldoende professioneel kritisch geweest en heeft zij onduidelijkheid gecreëerd inzake haar eigen verantwoordelijkheid. Bij de beoordeling van beide klachtonderdelen is vooral de vraag aan de orde of betrokkene toereikend heeft gehandeld naar aanleiding van de bevindingen in Oekraïne.

5.18. Klagers menen dat betrokkene is tekortgeschoten in de omgang met de ontvangen fraudesignalen naar aanleiding van het werkbezoek in Oekraïne. Als volgens de accountant sprake is van (mogelijke) fraude, moet de werkwijze uit Standaard 240 gevolgd worden. Met andere woorden, betrokkene had de aard en omvang van de fraude 'scherp in kaart' moeten brengen. Naar de mening van klagers heeft betrokkene echter onvoldoende onderzocht wat de gevolgen zijn van de vermeende contante betalingen en omkoping van overheidsfunctionarissen en wat het effect daarvan is op de jaarrekening. Aard en omvang van de fraude hadden helder met klagers gecommuniceerd moeten worden. Daarna had betrokkene met een duidelijk plan van aanpak moeten komen hoe de fraude geredresseerd moet worden. Betrokkene heeft echter volstaan met een mededeling op een pagina in de managementletter van 19 december 2018 en een 'vervolgtraject'. Zij heeft nagelaten enig vervolg te verbinden aan de geconstateerde fraude, zo stellen klagers. In plaats daarvan heeft betrokkene direct al geoordeeld dat sprake is van materiële en diepgaande onzekerheden, die niet weggenomen konden worden door middel van aanvullende controlewerkzaamheden. Volgens klagers was betrokkene voornemens een verklaring van oordeelsonthouding af te geven. Uit Standaard 705 volgt dat daarvoor aanleiding is als geen informatie kan worden verkregen. Standaard 600.42 en 600.43 schrijven ook voor dat betrokkene dit bespreekt met de accountant van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel of het management op groepsniveau, naargelang passend. Als de groepsaccountant tot de conclusie komt dat de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel niet volstaan, dient deze aanvullende werkzaamheden zelf uit te voeren of te laten uitvoeren. Betrokkene heeft het er echter bij laten zitten, terwijl alle van belang zijnde informatie volgens klagers beschikbaar was. Klagers verwijzen daarvoor naar de Yearend audit memorandum van de lokale accountant van 15 april 2019.

5.19. Betrokkene heeft uitgelegd dat zij de bevindingen al uitgebreid had besproken met klagers. Omdat klagers de bevindingen niet verder konden redresseren, kon betrokkene niet anders dan dit meenemen in haar eindoordeel. Daarmee bedoelt betrokkene dat de contante betalingen niet zichtbaar waren in de administratie van [Ltd.1], want daarin zijn die betalingen

niet verantwoord. De contante betalingen konden om die reden niet worden gecontroleerd; betrokkene kon dus niet steunen op de cijfers van de lokale accountant. Dit alles heeft betrokkene in de managementletter van 19 december 2018 uiteengezet, wat volgens betrokkene een zeer gebruikelijke wijze van communiceren is. Daarbij heeft betrokkene opgemerkt dat de administratie van [X1] wel volledig was. Er was geen reden om aan de juistheid van die administratie te twijfelen. Betrokkene heeft een stappenplan opgesteld, waarin de aanvullende werkzaamheden zijn beschreven. Daarover hebben betrokkene en het controleteam verschillende e-mails gestuurd. Met name de bevestiging dat RVO was ingelicht was belangrijk voor het vervolg van de controleopdracht, omdat een dreiging bestaat dat de lening van RVO terugbetaald moet worden op basis van de incidentregeling. Betrokkene heeft herhaaldelijk verzocht aan klagers om te informeren over de status van de noodzakelijk te volgen stappen inclusief het inlichten van RVO, maar klagers hielden dat af.

5.20. De Accountantskamer overweegt dat controle van de jaarrekening ertoe moet leiden dat de accountant met een redelijke mate van zekerheid kan verklaren dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft. Het gaat daarbij om het beoordelen van de vraag of de financiële verslaggeving aanvaardbaar is, waarbij de accountant - op basis van de kennis van de klant en de omgeving - een inschatting maakt van de risico's dat er in de jaarrekening een materiële afwijking zit (Standaard 315). Eén van de risico's waar de accountant rekening mee houdt is het risico van fraude (Standaard 240). Ook dient de accountant het risico dat de onderneming zich niet aan wet- en regelgeving heeft gehouden te betrekken (Standaard 250). Het gaat in deze zaak om een groepscontrole, zodat ook Standaard 600 van toepassing is. Voor de goede orde: het gaat telkens om de Standaarden zoals die ten tijde van de controle luiden.

5.21. Als de accountant bij de controle stuit op aanwijzingen voor fraude en of overtreding van wet- en regelgeving, is het op grond van Standaard 240 en Standaard 250 aangewezen om een aantal stappen te doorlopen. Zo dient de accountant het management en de met governance belaste personen van de cliënt te informeren over de aanwijzing van fraude en over de noodzaak om (aanvullend) onderzoek uit te (laten) voeren naar de aanwijzing van fraude om inzicht te verkrijgen in de aard en omvang van de fraude c.q. niet-naleving door de cliënt van wet- en regelgeving en van de (mogelijke) impact op de jaarrekening. Dit onderzoek is gericht op de vraag of de accountant kan concluderen dat, of niet in staat is de controleren of, de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude (Standaard 240.37). Daarnaast dient de accountant de gevolgen van de afwijking voor andere aspecten van de controle te evalueren, met name de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management (Standaard 240.35). Ook dient de accountant de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te herevalueren, alsook het effect daarvan op de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om op de ingeschatte risico's in te spelen. De accountant dient ook te overwegen of omstandigheden of voorwaarden wijzen op mogelijke samenspanning waarbij werknemers, het management of derden betrokken zijn wanneer de betrouwbaarheid van eerder verkregen controle-informatie wordt heroverwogen (Standaard 240.36). Artikel 26 Wta lid 2 stelt dat de externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen die het redelijk vermoeden rechtvaardigen dat sprake is van fraude van materieel belang ten aanzien van de financiële verantwoording van de controlecliënt, dit meldt aan een opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering. Volgens artikel 37 Bta kan een dergelijke melding achterwege blijven, indien de cliënt:

- de fraude redresseert; en
- een onderbouwd plan opstelt om een dergelijke kwestie in de toekomst te vermijden.

De opvolging van het fraudesignaal.

5.22. Betrokkene heeft uitgelegd dat [X1] de enige afnemer was van de producten van [Ltd.1] en dat zij een rekening-courantverhouding hadden. Dat betekent dat de administratie van [X1] en [Ltd.1] volledig op elkaar afgestemd hadden moeten zijn. Betrokkene heeft echter een verschil geconstateerd. Een bedrag dat per eind 2018 was opgelopen tot € 900.000 was wel in de administratie van [X1] als uitgaven genoteerd, maar dat bedrag was niet met de juiste tegenboekingen door [Ltd.1] opgenomen in de lokale administratie. Dat bedrag van € 900.000, zoveel is betrokkene wel duidelijk geworden, is aangewend voor de contante betaling van allerlei kostenposten. Maar [Ltd.1] heeft de kostenposten niet verantwoord in haar administratie en dus zijn de kostensoorten niet gerubriceerd.

5.23. De Accountantskamer overweegt dat van betrokkene verwacht wordt dat zij – naast het adequaat opvolgen van ongebruikelijke transacties – op passende wijze inspeelt op signalen van fraude of vermoedens van fraude die tijdens de controle zijn geïdentificeerd. Naar het oordeel van de Accountantskamer heeft betrokkene de ontvangen fraudesignalen in Oekraïne en de bevindingen aldaar niet voldoende c.q. voldoende zichtbaar opgevolgd.

5.23.1. Op de eerste plaats heeft betrokkene niet nader onderzocht, of nader onderzoek laten doen, naar de aard en omvang van aanwijzingen respectievelijk vermoedens van fraude en naar de mogelijkheid om de contante betalingen alsnog te doen verantwoorden. Betrokkene heeft de vastgestelde significante aangelegenheden niet besproken met de lokale accountant zoals dat overeenkomstig Standaard COS 600.42 verwacht mag worden. Ook heeft zij geen kritische vragen gericht aan het (lokale) management. Zij heeft te snel geconcludeerd dat de rekening-courantverschillen c.q. contante betalingen niet opgehelderd kunnen worden. Ze heeft daarbij het belang van de identificatie en inschatting van (de omvang van) de fraude miskend en evenmin Standaard 250 opgevolgd. Betrokkene heeft gesteld, zonder nadere onderbouwing, dat de lokale accountant geen informatie verschaftte. Voor zover dit al juist zou zijn had het op de weg van betrokkene gelegen om te trachten langs andere weg extra informatie te vergaren en de aanvullende werkzaamheden uit te voeren die Standaard 240 en 250 voorschrijven, onder meer door te controleren of nader vast te stellen waaraan de contante betalingen zijn besteed. Met andere woorden, zij had zich niet moeten neerleggen bij de enkele (gestelde maar niet gebleken) mededeling van de lokale accountant dat zij niet meer informatie kon verstrekken.

5.23.2. Op de tweede plaats kan de Accountantskamer betrokkene niet volgen in haar stelling dat zij een voldoende adequaat stappenplan heeft opgesteld voor klagers om de fraude te redresseren. Met name heeft betrokkene daarin niet opgenomen welke maatregelen klagers moesten treffen om dergelijke kwesties te voorkomen. Betrokkene had erop moeten aandringen dat klagers vastleggen op welke wijze zij de geldstromen vanuit een Nederlandse entiteit kunnen volgen van de bron tot de finaal begunstigden. Een gevoel van urgentie is hierbij uitgebleven. Geen zichtbare invulling is gegeven aan de meldingsplicht van fraude van materieel belang ten aanzien van de jaarrekening van [X1] aan een opsporingsambtenaar zoals gesteld in artikel 26 van de Wta, respectievelijk is duidelijk geworden dat dit achterwege kon blijven conform artikel 36 van de Bta.

5.24. Een en ander brengt mee dat klachtonderdeel 3 gegrond is.

De eigen rol en verantwoordelijkheid van betrokkene.

5.25. Hoewel vastgesteld wordt dat betrokkene ontoereikend heeft gehandeld naar aanleiding van de ontvangen fraudesignalen tijdens het bezoek in Oekraïne, is de Accountantskamer van oordeel dat het verwijt van klagers ongegrond is dat betrokkene onvoldoende duidelijk was over haar verantwoordelijkheid inzake de controle van de jaarrekening. Dit oordeel staat los van het oordeel dat klachtonderdeel 3 gegrond is.

5.26. In de managementletter van 19 december 2018 heeft betrokkene uiteengezet dat er materiële en diepgaande onzekerheden ten aanzien van de waardering en volledigheid van de materiële vaste activa en ten aanzien van de juistheid van de kosten en de onderverdeling in kostencategorieën bestaan. Betrokkene wijst erop dat een controleverklaring van oordeelsonthouding in het vooruitzicht ligt, omdat aanvullende controlewerkzaamheden de onzekerheden niet weg kunnen nemen. Daarna hebben betrokkene en het controleteam de controleopdracht voortgezet, hetgeen blijkt uit diverse verzoeken aan klagers om aanvullende informatie. Met name uit het e-mailbericht van 12 februari 2019 aan klagers en uit de managementletter van 15 april 2019 wordt duidelijk dat de RVO moet worden ingelicht over de bevindingen in Oekraïne, omdat hierin een dreiging bestaat dat de financiering moet worden terugbetaald aan de RVO. Nadat [X2] op 10 september 2019 betrokkene laat weten dat de RVO is geïnformeerd, stuurt betrokkene aan op een afspraak om de afwikkeling van de controleopdracht te bespreken. Die afspraak komt niet tot stand, omdat klagers op 12 september 2019 laten weten dat er *'ontwikkelingen'* spelen die eerst aandacht behoeven. Kort daarna schort betrokkene haar werkzaamheden op vanwege de niet-betaling van haar facturen. Al met al kan niet gezegd worden dat betrokkene onduidelijk is geweest over de uitvoering van de controleopdracht en haar rol daarin.

5.27. De klacht zal wat betreft de klachtonderdeel 4 ongegrond worden verklaard.

6. De maatregel

6.1. Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van berisping is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Betrokkene heeft terecht een melding gedaan bij de FIU, maar zij heeft nagelaten de gevolgen van de fraude vast te stellen en te snel geconcludeerd dat niet nader is te onderzoeken waaraan de contante betalingen zijn besteed.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht met betrekking tot klachtonderdeel 3 gegrond en voor het overige ongegrond;
- legt aan betrokkene op de maatregel van **berisping**.

Aldus beslist door mr. A.A.A.M Schreuder, voorzitter, mr. C.H. de Haan en mr. I. Tubben (rechterlijke leden) en prof. dr. Ph. Wallace RA en drs. J. Hetebrij RA (accountantsleden), in

aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 25 maart 2022.

Aldus beslist door mr. A.A.A.M Schreuder, voorzitter, mr. C.H. de Haan en mr. I. Tubben (rechterlijke leden) en prof. dr. Ph. Wallage RA en drs. J. Hetebrij RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 25 maart 2022.

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.