

UITSpraak van **15 augustus 2022** op grond van artikel 38 Wet tuchtspraak accountants (Wtra) in de op 12 oktober 2020 ontvangen klacht met nummer **20/1961 Wtra AK** van

STICHTING AUTORITEIT FINANCIËLE MARKTEN

gevestigd te Amsterdam

KLAAGSTER

hierna te noemen de AFM

advocaat: mr. M.L. Batting te 's-Gravenhage

t e g e n

y

accountant-administratieconsulent

kantoorhoudende te [plaats1]

BETROKKE NE

advocaat: mr. B. Anik te Arnhem

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen van 12 oktober 2020
- het verweerschrift met bijlagen van 24 maart 2021
- het proces-verbaal van de zitting van 4 juni 2021
- de brief van de AFM van 17 augustus 2021
- de brief van betrokkene van 24 augustus 2021 met bijlagen
- de brief van de AFM van 6 september 2021 met bijlagen
- de brief van betrokkene van 4 oktober 2021 met bijlage
- de brief van betrokkene van 3 november 2021 met bijlage
- de brief van betrokkene van 28 januari 2022 met bijlage
- de brief van betrokkene van 3 februari 2022 met bijlage
- de op de zitting van 8 april 2022 overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is de eerste keer behandeld op de openbare zitting van 4 juni 2021. Namens de AFM waren toen aanwezig: dhr. [A] Msc RA, dhr. mr. drs. [B], mevr. [C] Msc RA en mevr. drs. [D] RA, bijgestaan door mrs. M.L. Batting en A. van Gijssel. Betrokkene was ook aanwezig, bijgestaan door mr. B. Anik. De zitting van 4 juni 2021 was een regiezitting. De Accountantskamer heeft het onderzoek op die zitting in overleg met partijen voor onbepaalde tijd geschorst om partijen, kort gezegd, in de gelegenheid te stellen over de klacht met elkaar in gesprek te gaan.

1.3. De behandeling van de klacht is op de openbare zitting van 8 april 2022 voortgezet. Op die zitting is de klacht inhoudelijk behandeld. Daaraan voorafgaand hebben beide partijen hun standpunten nader toegelicht. Namens de AFM waren aanwezig: dhr. [A] Msc RA en mevr. [C] Msc RA, bijgestaan door mr. M.L. Batting. Betrokkene was ook aanwezig, bijgestaan door mr. B. Anik. De Accountantskamer heeft tijdens deze zitting een artikel uit een tijdschrift dat mr. Anik tijdens deze zitting in het geding wilde brengen, gehoord het bezwaar van de AFM, geweigerd.

1.4. De samenstelling van de Accountantskamer was op 8 april 2022 niet helemaal gelijk aan die op 4 juni 2021. Op laatstgenoemde zitting maakte mr. A.D.R. Boumans deel uit van de samenstelling. In verband met haar pensionering is haar plaats op 8 april 2022 ingenomen door mr. A.M. van Amsterdam. Omdat de zitting van 4 juni 2021 een regiezitting was en de klacht pas op de zitting van 8 april 2022 inhoudelijk is behandeld, acht de Accountantskamer dit niet bezwaarlijk. Partijen hebben tegen de gewijzigde samenstelling, hoewel zij daarop en de reden daarvan zijn geweest, ook geen bezwaar gemaakt.

2. De feiten

2.1. Betrokkene is sinds [datum] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Betrokkene is als externe accountant, beleidsbepaler en compliance officer verbonden aan [accountantskantoor1] te [plaats1].

2.2. De Reviewcommissie van de SRA heeft twee wettelijke controles, uitgevoerd door het accountantskantoor van betrokkene met betrekking tot het boekjaar 2014, in de loop van 2015 getoetst. De controles zijn door deze commissie als onvoldoende beoordeeld.

2.3. In de periode 4 december 2017 tot en met 14 december 2017 heeft de AFM een onderzoek ingesteld naar het stelsel van kwaliteitsbeheersing op het accountantskantoor van betrokkene en naar de wettelijke controle van de jaarrekeningen 2016 van [BV1] (hierna: [BV1]) en van [BV2] (hierna: [BV2]). Bij de jaarrekening 2016 van [BV1] heeft betrokkene op 12 juni 2017 een goedkeurende controleverklaring afgegeven. Eenzelfde verklaring heeft betrokkene op 13 juli 2017 bij de (geconsolideerde en enkelvoudige) jaarrekening 2016 van [BV2] afgegeven.

2.4. Bij brief van 29 maart 2018 heeft de AFM haar "*Rapport voorlopige conclusie, bevindingen van onderzochte onderdelen ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en bevindingen wettelijke controles*" met betrokkene gedeeld. In deze brief is betrokkene in de gelegenheid gesteld hierop te reageren, wat hij bij brief van 14 juni 2018 heeft gedaan. Op 1 oktober 2018 en 18 maart 2019 hebben tussen de AFM en betrokkene gesprekken plaatsgevonden naar aanleiding van de brieven van 29 maart 2018 en 14 juni 2018. Tot een gewijzigd standpunt bij de AFM hebben de gesprekken niet geleid. De AFM heeft op 8 juli 2019 aan betrokkene toegang gevraagd tot zijn elektronische controledossiers. Op 25 juni 2020 heeft de AFM telefonisch aan betrokkene laten weten voornemens te zijn een tuchtklacht tegen hem in te dienen in relatie tot de beide wettelijke controles. Op 12 oktober 2020 heeft de AFM de tuchtklacht ingediend. Bij brief van 13 oktober 2020 heeft de AFM aan het kantoor van betrokkene een waarschuwing opgelegd omdat het stelsel van kwaliteitsbeheersing in de periode 22 januari 2016 tot en met 13 juli 2017 in ernstige mate tekortschoot.

2.5. In het proces-verbaal van de zitting van 4 juni 2021 is onder meer het volgende opgenomen: "*De voorzitter legt uit dat de Accountantskamer zich heeft beraden over de verdere behandeling van*

deze zaak. De Accountantskamer is van oordeel dat deze zaak nu niet rijp is voor een volledige inhoudelijke behandeling. Problematisch is dat niet vast te stellen is in hoeverre er op detailniveau een gesprek met betrokkene is geweest. In het kader van de zorgvuldigheid van het onderzoek is dat wel van belang. De Accountantskamer wil daarom een voorstel doen aan partijen, namelijk dat zij eerst met elkaar in gesprek gaan.”

2.6. Partijen hebben dit voorstel aanvaard. Op 5 juli 2021 heeft het gesprek op het kantoor van de AFM plaatsgevonden. Van het gesprek heeft de AFM een verslag gemaakt dat vervolgens door betrokkene op onderdelen is gewijzigd en aangevuld.

2.7. [BV1] houdt zich bezig met de productie van televisieprogramma's en vooral de registratie van sportwedstrijden ten behoeve van tv-uitzendingen. Haar belangrijkste opdrachtgevers zijn [kabelexploitant1] en [televisiezender1]. [BV1] brengt aan deze opdrachtgevers maandelijks voorschotten in verband met de door haar te verrichten registraties in rekening en jaarlijks vindt een eindafrekening plaats. De omzet bedroeg in 2016 € 15.736k.

2.8. [BV2] houdt zich vooral bezig met de handel in consumenten- en promotieartikelen. In opdracht van een klant ontwerpt zij een product, geeft de opdracht het te produceren, waarna het product rechtstreeks naar de klant wordt gestuurd. Na de ontvangstbevestiging wordt de factuur verzonden. De omzet bedroeg in 2016 € 27.665k.

3. De klacht

3.1. Betrokkene heeft volgens de AFM gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. De AFM heeft twee (hoofd)klachtonderdelen geformuleerd die ten aanzien van de controles van de jaarrekeningen van [BV1] en [BV2] als volgt luiden: betrokkene heeft geen voldoende en geschikte controle-informatie verkregen bij de jaarrekeningen 2016 teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee hem in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken, waarop hij zijn oordeel kan baseren (Standaard 200.17). Volgens de AFM heeft betrokkene geen voldoende en geschikte controle-informatie verkregen over het voorkomen, de volledigheid, de nauwkeurigheid en de afgrenzing van de omzet (Standaard 500.6) en heeft betrokkene de controle niet met een professioneel-kritische blik verricht (Standaard 200.15).

3.2. In relatie tot het controledossier inzake [BV2] verwijt de AFM betrokkene, gegeven haar toelichting op de zitting van 8 april 2022, ook het volgende: na het verstrijken van de termijn van 60 dagen bedoeld in artikel 11 lid 5 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) zijn mutaties in het controledossier van [BV2] aangebracht zonder dat in het controledossier is vastgelegd door wie, wanneer en om welke reden de mutaties zijn aangebracht (Standaard 230.13).

3.3. De klacht over de controle van de jaarrekeningen 2016 is toegelicht en onderbouwd met wat de AFM “bevindingen” heeft genoemd. Deze bevindingen, die door de Accountantskamer hierna (sub)klachtonderdelen zullen worden genoemd, zullen voor de leesbaarheid van deze beslissing bij de bespreking ervan worden vermeld.

4. De beoordeling

4.1. 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). Waar in deze beslissing naar een Standaard is verwezen, is telkens de Standaard bedoeld zoals die in 2017, ten tijde van de afgifte van de controleverklaring, luidde.

4.2. De Accountantskamer zal eerst een aantal meer algemene vraagstukken bespreken en daarna ingaan op de klachtonderdelen ten aanzien van de controles van de jaarrekeningen en het klachtonderdeel inzake de wijziging van het controledossier.

Is de AFM ontvankelijk in haar klacht?

4.3.1. Betrokkene is van mening dat de AFM niet-ontvankelijk moet worden verklaard, omdat zij onzorgvuldig heeft gehandeld. Die onzorgvuldigheid houdt ermee verband dat het wat omvang betreft beperkte (16 bladzijden tellend) *“Rapport voorlopige conclusie, bevindingen inzake het stelsel van kwaliteitsbeheersing en bevindingen wettelijke controles”* van de AFM van 29 maart 2018 is uitgemond in het omvangrijke (94 bladzijden tellend) klaagschrift van 12 oktober 2020, zonder dat de AFM betrokkene met betrekking tot haar kritiek op de wettelijke controles heeft gehoord en zonder dat de AFM eerst een definitief rapport heeft uitgebracht. De AFM heeft volgens betrokkene ook niet inhoudelijk gereageerd op zijn weerwoord in zijn brief aan de AFM van 14 juni 2018. De na deze brief met de AFM gevoerde gesprekken gingen over het stelsel van kwaliteitsbeheersing op het kantoor van betrokkene en de inmiddels doorgevoerde verbeteringen, maar niet over beide wettelijke controles. Ook is betrokkene van mening dat het gesprek met de AFM op 5 juli 2021 niet overeenkomstig de bedoeling ervan is verlopen. Volgens betrokkene was het gesprek bedoeld om *“tot een eventuele oplossing te komen met het oog op de toekomst”* aldus betrokkene in zijn brief aan de Accountantskamer van 24 augustus 2021 en zijn de door hem in zijn e-mail aan de AFM van 2 juli 2021 aangedragen vraagpunten, hoewel die door de AFM aan de agenda van de bespreking op 5 juli 2021 waren toegevoegd, onbesproken gebleven.

4.3.2. De Accountantskamer overweegt het volgende. De AFM is een bestuursorgaan in de zin van artikel 1:1 lid 1 sub b van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Uit artikel 3:1 lid 2 van de Awb volgt, dat de afdelingen 3.2 tot en met 3.4 van de Awb van overeenkomstige toepassing zijn op andere handelingen van bestuursorganen, voor zover de aard van de handelingen zich daartegen niet verzet. Niet gesteld of gebleken is dat het indienen van een klacht op grond van de Wtra zich tegen de overeenkomstige toepassing van deze afdelingen verzet. Uit artikel 3:2 van de Awb volgt, dat de AFM bij de voorbereiding van de indiening van een klacht de nodige kennis dient te vergaren omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen. Een verplichting om een accountant steeds voorafgaand aan het indienen van een klacht te horen volgt niet uit deze bepaling. Ook uit de wetsgeschiedenis volgt dat niet, omdat op andere handelingen van bestuursorganen dan besluiten het beginsel van hoor- en wederhoor niet van toepassing is¹. Wel merkt de Accountantskamer op dat van de AFM mag worden verlangd dat zij haar voorbereidend onderzoek zorgvuldig verricht en dat zal veelal (ook) betekenen dat een accountant in de gelegenheid wordt gesteld op de bevindingen van de AFM te reageren voordat een tuchtklacht eventueel wordt ingediend.

4.3.3. De Accountantskamer heeft op de zitting van 4 juni 2021 partijen voorgesteld met elkaar in gesprek te gaan, omdat niet vastgesteld kon worden *“in hoeverre er op detailniveau een gesprek met betrokkene is geweest”* terwijl dat *“in het kader van de zorgvuldigheid van het onderzoek wel van*

¹ Aldus MvT TK 1988-1989, 21 221, nr. 3: *“Tot de in de afdelingen 2 tot en met 4 van hoofdstuk 3 van het voorstel neergelegde eisen behoren de in afdeling 2 opgenomen verplichting om de nodige kennis omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen te vergaren, het verbod van détournement de pouvoir, de verplichting tot belangenafweging en het evenredigheidsbeginsel (...), niet echter hoor- en motiveringsplichten zoals hoofdstuk 4 voor beschikkingen kent.”*

belang is” aldus het proces-verbaal van deze zitting. De omvang en de gedetailleerdheid van het klaagschrift ten opzichte van het Rapport van de AFM van 29 maart 2018 speelden hierbij een belangrijke rol. Dit volgt ook uit het proces-verbaal: “De voorzitter merkt op dat de AFM een bestuursorgaan is. Op het handelen van de AFM zijn de algemene beginselen van behoorlijk bestuur van toepassing. Moet bij een zo gedetailleerde klacht niet eerst de gelegenheid worden geboden om te reageren voordat de gang naar de tuchtrechter wordt gemaakt?” Voor de Accountantskamer stond niet voldoende vast dat betrokkene voorafgaand aan de indiening van de klacht was gehoord over de gedetailleerde klachtonderdelen, mede omdat betrokkene ter zitting had verklaard: “veel van wat in het klaagschrift staat, was hem onbekend”.

4.3.4. Vast staat dat bedoeld gesprek tussen partijen hierna heeft plaatsgevonden en dat, gegeven de agenda van de bespreking en het verslag ervan, is gesproken over de wettelijke controles en de kritiek van de AFM daarop. Het was aan partijen een invulling aan het gesprek te geven, waarbij het op de weg van betrokkene lag de AFM uit te leggen en te onderbouwen om welke redenen de klacht volgens hem ongegrond is. Betrokkene is dus alsnog de gelegenheid geboden de AFM ervan te overtuigen dat haar kritiek niet terecht is. In dit licht bezien is niet goed te begrijpen dat betrokkene tijdens het gesprek heeft verklaard dat hij niet voldoende voorbereidingstijd had om zich over sommige details van de klacht te kunnen uitlaten. Daarvoor was het gesprek nu juist bedoeld en de datum van het gesprek was met betrokkene afgestemd. Uit het verslag van het gesprek volgt dat ook de door betrokkene aangedragen gesprekspunten, die zien op de periode vanaf het onderzoek door de Reviewcommissie van de SRA in 2015, aan de orde zijn geweest. Zijn stelling dat de door hem aangedragen gesprekspunten niet aan de orde zijn geweest, is daarom onjuist. Het verwijt van betrokkene dat de AFM ook met het gesprek van 5 juli 2021 onzorgvuldig heeft gehandeld, wordt verworpen. De AFM is ontvankelijk in haar klacht, daargelaten de vraag of de beweerdelijke onzorgvuldigheid tot niet-ontvankelijkheid zou moeten leiden.

4.3.5. Betrokkene heeft gesteld dat het onderzoek door de AFM een persoonsgericht onderzoek betreft. De Accountantskamer passeert deze stelling. In Handreiking 1112 wordt onder een persoonsgericht onderzoek verstaan de aan een accountant verleende opdracht waarvan het object bestaat uit het functioneren, handelen of nalaten van handelen van een (rechts)persoon, voor de uitvoering waarvan werkzaamheden met een verifiërend karakter worden verricht, onder andere bestaande uit het verzamelen en analyseren van al dan niet financiële gegevens en het rapporteren van de uitkomsten. Handreiking 1112 is niet van toepassing reeds omdat het hier niet gaat om een aan een accountant verstrekte opdracht, maar om een bestuursorgaan dat een wettelijk opgedragen taak uitvoert.

De producties van de AFM van 6 september 2021

4.4.1. Betrokkene betoogt dat de Accountantskamer de producties die de AFM op 6 september 2021 in het geding heeft gebracht, buiten beschouwing moet laten vanwege strijd met de goede procesorde en schending van de zorgvuldigheid.

4.4.2. De Accountantskamer zal dit verzoek niet honoreren. Artikel 14 lid 3 van het Procesreglement van de Accountantskamer bepaalt: “*Nadere stukken kunnen uiterlijk tot tien dagen voor de zitting worden ingediend.*” Aan deze termijn is ruimschoots voldaan en betrokkene heeft de gelegenheid gehad op bedoelde producties te reageren. Overigens waren de producties die door de AFM op 6 september 2021 in het geding zijn gebracht voor een deel ook al bij het klaagschrift gevoegd.

Artikel 48a lid 4 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)

4.5.1. Betrokkene stelt dat de AFM bij de beoordeling van de controlewerkzaamheden artikel 48a lid 4 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) niet in acht heeft genomen. De leden 3 en 4 van dit artikel luiden: *“3. De Autoriteit Financiële Markten baseert haar beoordeling (van een accountantsorganisatie, toevoeging Ack) ten minste op een toetsing van een selectie van controledossiers. 4. De beoordeling, bedoeld in het derde lid, is passend en evenredig ten opzichte van de schaal en complexiteit van de activiteit van de accountantsorganisatie. Bij de beoordeling van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij middelgrote ondernemingen, bedoeld in artikel 397, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, wordt er rekening mee gehouden dat de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn, worden toegepast op een wijze die evenredig is met de omvang en complexiteit van de activiteiten van de controlecliënt.”* Volgens betrokkene heeft de AFM het volgens hem hierin besloten liggende proportionaliteitsbeginsel geschonden waarbij hij heeft gewezen op het volgens hem bestaande verschil tussen de wettelijke controle van een jaarrekening van [multinational1] en die van een middelgrote onderneming, althans zo begrijpt de Accountantskamer zijn standpunt.

4.5.2. Betrokkene verliest naar het oordeel van de Accountantskamer uit het oog dat artikel 48a van de Wta ziet op de beoordeling door de AFM van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten en niet op de beoordeling van een door een accountant uitgevoerde wettelijke controle, zoals in de onderhavige klacht aan de orde is. Elke wettelijke controle dient steeds, ongeacht de aard en de omvang van de onderneming, aan de toepasselijke regelgeving te voldoen. Daarop maakt artikel 48a geen uitzondering. De Accountantskamer passeert daarom de stelling.

Het wettelijk kader voor de beoordeling van de klacht

4.6.1. Kern van de klacht is dat betrokkene wat betreft de omzet geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen. Of daarvan sprake is zal de Accountantskamer aan de hand van de klachtonderdelen bespreken. In het kader van de beoordeling door de Accountantskamer zijn met name de navolgende Standaarden relevant.

4.6.2. Standaard 500.6 bepaalt dat de accountant controlewerkzaamheden dient op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In Standaard 500.A6 is, ter toelichting op Standaard 500.6, het volgende bepaald: *“Standaard 330 vereist dat de accountant concludeert of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. Of al dan niet voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daardoor de accountant in staat te stellen redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Standaard 200 bevat een bespreking van aangelegenheden als de aard van controlewerkzaamheden, de tijdigheid van financiële verslaggeving en het evenwicht tussen baten en kosten, die relevante factoren zijn wanneer de accountant professionele oordeelsvorming toepast met betrekking tot de vraag of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen.”*

4.6.3. Standaard 315.5 bepaalt dat de accountant risico-inschattingswerkzaamheden dient uit te voeren om een basis te verkrijgen voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen. Risico-inschattingswerkzaamheden op zich verschaffen echter geen voldoende en geschikte controle-informatie waarop de accountant zijn controleoordeel kan baseren.

4.6.4. Standaard 330.8 bepaalt: *“De accountant dient toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van relevante interne beheersingsmaatregelen indien:*

- a. de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen de verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken (dat wil zeggen dat de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden); of*
- b. gegevensgerichte controlewerkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen.”*

4.6.5. Standaard 330.18 bepaalt: *“Ongeacht de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang, dient de accountant gegevensgerichte controles op te zetten en uit te voeren voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn.”* In Standaard 330.A42 staat ter toelichting hierop: *“Op grond van paragraaf 18 is vereist dat de accountant gegevensgerichte controles opzet en uitvoert voor elk van de van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang. Dit vereiste geeft weer dat:*

- a. de risico-inschatting door de accountant een kwestie van oordeelsvorming is, waardoor het dus mogelijk is dat niet alle risico's op een afwijking van materieel belang worden geïdentificeerd; en*
- b. er inherente beperkingen zijn met de betrekking tot de interne beheersing, waaronder doorbreken daarvan door het management.”*

4.6.6. Wat betreft de aard en omvang van gegevensgerichte controles bepaalt Standaard 330.A43 het volgende: *“Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant besluiten dat:*

- het uitvoeren van alleen gegevensgerichte cijferanalyses voldoende zal zijn om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de risico-inschatting door de accountant wordt onderbouwd door controle-informatie die uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen is verkregen;*
- alleen detailcontroles geschikt zijn;*
- een combinatie van gegevensgerichte cijferanalyses en detailcontroles het beste is om op de ingeschatte risico's in te spelen.”*

De toepassing van professionele oordeelsvorming

4.7.1. Betrokkene stelt dat het bij het afgeven van een controleverklaring niet gaat om de individuele controlewerkzaamheden, bevindingen en deelconclusies, maar om het geheel daarvan in hun samenhang bezien. Betrokkene benadrukt dat hij bij het plannen en uitvoeren van de controles professionele oordeelsvorming heeft toegepast. Daarmee lijkt betrokkene te betogen dat de toetsing van de door hem uitgevoerde controles slechts beperkt mogelijk is, omdat hem het domein van de professionele oordeelsvorming toekomt.

4.7.2. De Accountantskamer overweegt dat Standaard 200.15 weliswaar bepaalt dat de accountant bij het plannen en uitvoeren van een controle van financiële overzichten professionele oordeelsvorming dient toe te passen, maar dat de Standaarden 200.22 en 200.23 bepalen: *“22. Behoudens paragraaf 23 dient de accountant te voldoen aan alle vereisten van een Standaard, tenzij in de omstandigheden van de controle:*

- a. de Standaard in zijn geheel niet relevant is; of*
- b. het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is*

vervuld.

23. *In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevant vereiste van een Standaard. In dergelijke omstandigheden dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om het oogmerk van dit vereiste te bereiken. De noodzaak dat de accountant van een relevant vereiste moet afwijken, komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat een specifieke maatregel wordt uitgevoerd en, in de specifieke omstandigheden van de controle, deze maatregel niet effectief zou zijn om het oogmerk van het vereiste te bereiken.”*

4.7.3. Niet vereist is dat de controle-informatie op basis waarvan de accountant tot zijn oordeel komt, sluitend bewijsmateriaal verschaft. Wel vereist is dat een controlerend accountant, behoudens de in de Standaarden 200.22 en 200.23 genoemde uitzonderingen, steeds voldoet aan alle Standaarden, waaronder Standaard 230.8 inzake de adequate documentatie van de uitgevoerde controle.

Het verweer van betrokkene

4.8.1. Wat betreft het verweer van betrokkene merkt de Accountantskamer het volgende op. In het proces-verbaal van de zitting van 4 juni 2021 staat: *“De voorzitter merkt op dat het door betrokkene ingediende verweer vrijwel onleesbaar is. Het bevat staccato commentaar en is soms gewoon onbegrijpelijk. De Accountantskamer kan hiermee niet uit de voeten. Betrokkene moet komen met een consistent en samenhangend verhaal, te beginnen met de opzet van de door hem uitgevoerde controle. Bij het deel van het verweerschrift dat ziet op [BV2] is een sheet in A3-formaat gevoegd met hierop kolommen, zonder toelichting hierop. Soms is niet eens duidelijk op welke producties betrokkene doelt. Hier zal echt iets moeten veranderen.”* In een brief van 7 september 2021 en een e-mail van 18 oktober 2021 aan de gemachtigde van betrokkene is hierop nogmaals gewezen.

4.8.2. Betrokkene verwijst geregeld in zijn verweer naar producties zonder duidelijk te maken wat in die producties zijn standpunt onderbouwt. Het is niet aan de Accountantskamer om uit te vinden of en zo ja in hoeverre (onderdelen van) de producties van betrokkene zijn verweer onderbouwen. Betrokkene moet dat zelf duidelijk aanwijzen. Waar hij dat niet heeft gedaan en alleen naar producties heeft verwezen, gaat de Accountantskamer aan die producties voorbij. Verder valt op dat veel producties van betrokkene zijn voorzien van handgeschreven commentaar (opmerkingen, verwijzingen, pijlen, omcirkelingen) waarvan inhoud en strekking niet steeds duidelijk zijn, nog afgezien van de vraag of dat commentaar en die producties ten tijde van de afgifte van de controleverklaringen wel tot het controledossier behoorden. Het lijkt er in elk geval op dat het handgeschreven commentaar in verband met het verweer van betrokkene tegen de klacht erop is geplaatst.

4.8.3. Voor zover het verweer van betrokkene is opgenomen in de correspondentie van betrokkene met de AFM, zoals zijn brief aan de AFM van 14 juni 2018, heeft de Accountantskamer daarop alleen acht geslagen als in de verweerschriften daarnaar (op een adequate manier) is verwezen.

Bespreking van de klacht inzake de controle van de jaarrekening van [BV1]

5.1. De Accountantskamer zal hierna de klachtonderdelen van de AFM inzake de controle van jaarrekening van [BV1] bespreken, maar beginnen met de bespreking van het verweer van betrokkene dat hij de volledigheid van de omzet, dat wil zeggen of alle geleverde prestaties tot in de jaarrekening verantwoorde omzet hebben geleid, niet hoefde te controleren.

5.2. Betrokkene betoogt dat de AFM het begrip opbrengstverantwoording genoemd in Standaard 240.27 (in 2017: Standaard 240.26) verkeerd uitlegt. Volgens betrokkene is hij niet gehouden te controleren of alle geleverde prestaties tot omzet hebben geleid, tenzij er een indicatie van fraude bestaat. Of alle prestaties tot omzet hebben geleid is in de visie van betrokkene een bedrijfsrisico en, behalve ingeval van fraude, geen controlerisico. De volledigheid van de omzet heeft betrokkene bij [BV1] niet als een significant risico geïdentificeerd. Betrokkene hoefde daarom niet de volledigheid van de omzet te controleren en de klachtonderdelen van de AFM die betrekking hebben op de controle van de volledigheid van de omzet zijn reeds daarom ongegrond, aldus betrokkene.

5.3. De Accountantskamer overweegt het volgende. De jaarrekening dient op grond van artikel 2:362 lid 1 van het Burgerlijk Wetboek (BW) een zodanig inzicht te geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over onder meer het resultaat van de rechtspersoon. De winst- en verliesrekening dient op grond van lid 3 van dit artikel onder meer getrouw het resultaat van het boekjaar weer te geven. Uit artikel 2:393 BW volgt, dat de accountant dient te onderzoeken of de jaarrekening het in artikel 2:362 lid 1 BW vereiste inzicht geeft en naar aanleiding van het onderzoek een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening af te geven. De opbrengsten van een onderneming vormen voor de gebruikers van de jaarrekening een belangrijke informatiebron bij de beoordeling van de prestaties van de onderneming. De opbrengstverantwoording is daarom een essentieel onderdeel van de jaarrekening.

5.4. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene ook de bewering diende te controleren dat alle geleverde prestaties tot een opbrengstverantwoording hebben geleid (de volledigheid van de omzet). De mogelijkheid dat de opbrengstverantwoording in de jaarrekening niet volledig is, hoeft niet steeds het gevolg te zijn van fraude, maar kan ook het gevolg zijn van bijvoorbeeld een boekhoudkundige fout of omissie zoals het per abuis niet factureren van een geleverde prestatie. De controle van de volledigheid van de omzet is bij [BV1] te meer van belang, omdat zij voorschotten aan haar opdrachtgevers in rekening brengt. Daarom moet worden vastgesteld of de prestaties waarop die voorschotten betrekking hebben, ook daadwerkelijk en overeenkomstig de afspraken in 2016 zijn geleverd. Op grond van Standaard 240.26 bestaat de mogelijkheid dat een accountant de opbrengstverantwoording niet identificeert als een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, maar dat neemt niet weg dat hij wel de volledigheid van de opbrengstverantwoording moet controleren. Uit Standaard 330.18 volgt dat een gegevensgerichte controle van (onder meer) elk van de transactiestromen (zoals de omzet) noodzakelijk is, ongeacht de risico-inschatting. Uit Standaard 315.A128 volgt dat een accountant de aspecten zoals die tot uitdrukking zijn gebracht in de beweringen opgesomd in Standaard 315.A129a moet behandelen, waaronder de volledigheid van alle transacties en gebeurtenissen die hadden moeten worden vastgelegd. In termen van Standaard 315.A129a: *“alle transacties en gebeurtenissen die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd en alle daarop betrekking hebbende toelichtingen die hadden moeten worden opgenomen in de financiële overzichten, zijn opgenomen”*. De Accountantskamer zal dan ook de klachtonderdelen van de AFM beoordelen die (mede) betrekking hebben op de verrichte werkzaamheden met betrekking tot de volledigheid van de omzet.

5.5. Niet in discussie is dat de controle ook op de volgende beweringen ten aanzien van de omzet betrekking diende te hebben: het vóórkomen (betreft de omzet daadwerkelijk geleverde prestaties), de nauwkeurigheid (is de omzet in overeenstemming met het bepaalde in de afgesloten contracten) en de afgrenzing van de omzet (is de omzet terecht in 2016 verantwoord).

IT General Controls en het lijstwerk

6.1. Een aantal klachtonderdelen van de AFM houdt verband met de door de IT-auditor geconstateerde tekortkomingen in de IT-omgeving en de IT General Controls (hierna: ITGC). Het gaat om de hierna te bespreken klachtonderdelen 1, 6, 7 en 8. De Accountantskamer zal daarom eerst de vraag bespreken of betrokkene bij de controle hierop kon steunen.

6.2. Uit het IT-auditrapport in het controledossier *“Vastlegging IT-omgeving t.b.v. de controle van de jaarrekening”* van de IT-auditor [E] blijkt, dat [BV1] in mei 2016 een nieuwe IT-omgeving in gebruik heeft genomen waarbij een database-migratie heeft plaatsgevonden. Door [BV1] wordt Exact Globe voor de financiële administratie, Exact Synergy voor de fiattering door het management van de inkoopfacturen en FileMaker/Promis (hierna: Promis) voor de projectadministratie gebruikt. De Accountantskamer begrijpt dat de databases van deze applicaties in mei 2016 zijn overgezet naar een nieuw ingerichte IT-omgeving. In het IT-auditrapport staat onder meer: *“Steunen op IT: Gezien de bevindingen, moet geconcludeerd worden dat er voor 2016 alleen onder voorwaarden en op basis van aanvullende controlewerkzaamheden gesteund kan worden op de IT-omgeving van [BV1]. [BV1] heeft in mei 2016 de IT-omgeving opnieuw laten inrichten. Hierdoor is in de praktijk niet vast te stellen hoe de IT-omgeving gedurende het gehele jaar was ingericht en heeft gefunctioneerd. Om rapportages en lijstwerk voor het gehele jaar te kunnen gebruiken, zullen aanvullende controlewerkzaamheden uitgevoerd moeten worden om vast te stellen of deze rapportages volledig en juist zijn.*

Voor de periode vanaf mei 2016, is voldoende vastgesteld dat erop gesteund kan worden dat door de IT General Controls gebruikers betrouwbaar geauthentiseerd en geautoriseerd zijn.

- Voor de standaard softwarepakketten Exact Globe en Exact Synergy geldt dat gebruikers geïdentificeerd zijn en alleen die functies kunnen uitvoeren waarvoor zij gebruikersrechten hebben.
- Voor FileMaker/Promise is dat niet goed vast te stellen, omdat wijzigingen in gebruikersrechten niet worden bijgehouden en het change management alleen informeel is geregeld. Om rapportages uit Promise te kunnen gebruiken, zullen aanvullende controle werkzaamheden uitgevoerd moeten worden om vast te stellen of deze rapportages volledig en juist zijn.”

6.3. In het IT-auditrapport staat ook: *“Door [IT-bedrijf1] (de IT-leverancier, toevoeging Ack) is bevestigd dat databases juist en volledig zijn overgezet van de oude naar de nieuwe omgeving. Om dit vast te stellen, en daarmee de betrouwbaarheid van het lijstwerk voor het gehele jaar, moeten door het controleteam aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden worden uitgevoerd.”*

6.4. Betrokkene heeft in zijn verweer aangevoerd dat volgens het IT-auditrapport door [IT-bedrijf1] is bevestigd *“dat de databases juist en volledig zijn overgezet”*. Naar het oordeel van de Accountantskamer kon betrokkene daarop niet zonder meer steunen, omdat hij had moeten vaststellen dat de data en alle instellingen juist, volledig en zonder ongeautoriseerde wijzigingen door [IT-bedrijf1] waren overgezet, zoals de AFM heeft gesteld. Er bestond een risico dat mutaties ongeautoriseerd waren toegepast en dat risico heeft betrokkene niet gemitigeerd. De stelling van betrokkene in navolging van het IT-auditrapport dat het ongeautoriseerd muteren van de databases *“technisch bijzonder complex”* is en dat uit het IT-auditrapport blijkt dat binnen [BV1] *“geen prikkel”* daartoe is onderkend, heeft het karakter van het wegdeneren van risico's en faalt daarom. Dat geldt ook voor de stelling van betrokkene dat de IT-omgeving in de eerste vier maanden van 2016 op gelijke wijze heeft gefunctioneerd als in 2015 en dat in dat jaar en in de eerste vier maanden van 2016 geen onregelmatigheden zijn geconstateerd. Betrokkene heeft ook gesteld: *“Intern zijn een aantal controles op de juistheid en volledigheid gedaan van de verschillende bestanden”*, maar die stelling is onvoldoende toegelicht en onderbouwd en wordt daarom gepasseerd. In het IT-auditrapport is opgenomen dat [F] (een medewerkster van [BV1]) *“een aantal controles op*

volledigheid en juistheid van de migratie” heeft uitgevoerd, maar daarvan bestaat volgens dit rapport geen aparte vastlegging en zonder toelichting, die ontbreekt, kan niet worden vastgesteld of deze controles voldoende waren, daargelaten dat ze door een medewerkster van [BV1] zijn gedaan en niet door betrokkene of een lid van zijn controleteam. De stelling van betrokkene dat hij de doorlopende nummering van de verkoopfacturen heeft gecontroleerd levert alleen de informatie op dat die nummering doorloopt, maar niet dat verkoopfacturen inhoudelijk ongewijzigd zijn gebleven.

6.5. Partijen hebben ook de betrouwbaarheid van het lijstwerk uit de applicaties Exact Globe, Exact Synergy en Promis aan de orde gesteld. De Accountantskamer overweegt het volgende. De AFM heeft onweersproken erop gewezen dat de businesscontroller van [BV1] uitgebreide rechten in en toegang heeft tot (onder meer) deze applicaties. Uit het IT-auditrapport volgt dat (onder meer) de businesscontroller de instellingen en gebruikersrechten in Exact Globe en Exact Synergy en de gebruikersrechten in Promis kan aanpassen. Ook voor de periode na de migratie in mei 2016 is in het IT-auditrapport ten aanzien van Promis het risico vermeld dat wijzigingen in de gebruikersrechten niet worden bijgehouden en het change management alleen informeel is geregeld en dat dit risico door aanvullende controlemaatregelen gemitigeerd moet worden. Betrokkene heeft gesteld dat de genoemde applicaties van belang waren bij de controle van de jaarrekening. Uit de overgelegde producties uit het controledossier blijkt echter niet, dat betrokkene aan de hiervoor genoemde risico's voor de betrouwbaarheid van het lijstwerk uit die applicaties aandacht heeft besteed en aanvullende controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd om vast te stellen of de in zijn controle gebruikte informatie en rapportages uit (onder meer) Promis volledig en juist zijn. Betrokkene heeft gesteld dat het lijstwerk veelal zelf door het controleteam is geproduceerd om welke reden het lijstwerk volgens betrokkene betrouwbaar is, maar de AFM heeft onweersproken gesteld dat uit het controledossier niet blijkt welk lijstwerk door het controleteam is geproduceerd, zodat die stelling reeds daarom geen doel treft.

6.6. Bij de bespreking van de klachtonderdelen waarbij de ITGC en de betrouwbaarheid van het lijstwerk een rol spelen, zal korthedshalve worden verwezen naar de voorgaande overwegingen van de Accountantskamer.

6.7. Bij de formulering van de klachtonderdelen heeft de Accountantskamer voor de leesbaarheid een samenvatting ervan gegeven waardoor noodzakelijkerwijs nuanceringen zijn weggelaten. Uitgangspunt bij de beoordeling is echter steeds de formulering van de klachtonderdelen in het klaagschrift.

Klachtonderdeel 1: met de aansluiting van de data-dump van de verkoopboekingen uit Exact Globe op de jaarrekening en het vaststellen van de doorlopende nummering van de verkoopfacturen heeft betrokkene geen controle-informatie verkregen over de omzet en betrokkene kon niet zonder meer steunen op deze data-dump en doorlopende nummering omdat hij niet kon steunen op de ITGC en de interne beheersingsmaatregelen.

7.1. De Accountantskamer stelt vast dat uit het in het controledossier opgenomen Memo omzetverantwoording blijkt, dat betrokkene onder meer de volgende gegevensgerichte (detail)controle heeft uitgevoerd. Betrokkene heeft vastgesteld dat alle verkoopfacturen in Exact Globe worden aangemaakt en daarin zijn geboekt en dat alle verkoopfacturen doorlopend zijn genummerd. Betrokkene heeft blijkens de *“Recap data-analyse aangeleverde bestanden [BV1] 2016”* de omzet volgens de jaarrekening aangesloten op de export van de verkoopboekingen uit Exact Globe. Het verschil van € 187.817 heeft hij uit memoriaalboekingen verklaard.

7.2. Volgens betrokkene heeft de door de AFM in dit verband ook aangehaalde data-analyse met

betrekking tot de autorisatie van de inkoopfacturen door het management, zoals die analyse blijkt uit het *“Memorandum data-analyse in het kader van de jaarrekeningcontrole 2016 SF”*, geen betrekking op de omzet maar op de inkoop. De Accountantskamer stelt echter vast dat betrokkene een en andermaal heeft gesteld dat hij de omzet heeft gecontroleerd door middel van de integrale controle van de autorisatie van de inkoopfacturen, omdat de omzet volgens hem bestaat uit de inkoopkosten vermeerderd met contractueel overeengekomen opslagen. Uit de inkoop plus de opslagen volgt de omzet, zo is zijn redenering. De controle van de autorisatie van de inkoopfacturen maakt in de visie van betrokkene onderdeel uit van de controle van de omzet. Gegeven dit verweer van betrokkene heeft de AFM naar het oordeel van de Accountantskamer bedoelde data-analyse op goede gronden bij het hier aan de orde zijnde klachtonderdeel betrokken. Overigens heeft de AFM onweersproken aangevoerd dat de integrale controle van de autorisatie van de inkoopfacturen niet uit het controledossier blijkt. Tijdens de bespreking op 5 juli 2021 en ook daarna heeft betrokkene die werkzaamheden niet in het controledossier aangewezen. In het Memo omzetverantwoording staat: *“Wij hebben het proces rondom autorisatie van kosten en betalingen hiervan gecontroleerd.”* De (systeemgerichte) controle van het proces rondom de autorisatie is, zonder nadere toelichting die ontbreekt, niet hetzelfde als de (gegevensgerichte) integrale controle van de autorisatie van alle inkoopfacturen die volgens betrokkene heeft plaatsgevonden. De Accountantskamer overweegt in dit verband dat een accountant zijn controledocumentatie zo moet opstellen, dat een ervaren accountant die niet eerder bij de controle was betrokken zich het in Standaard 230.8 bedoelde beeld van (onder meer) de controlewerkzaamheden kan vormen.

7.3. Betrokkene heeft herhaaldelijk aangevoerd dat de controle-informatie ten aanzien van de omzet in de jaarrekening door een *“mix van controlewerkzaamheden”* is verkregen. Die mix bestaat volgens betrokkene uit de volgende, volgens hem belangrijke elementen:

1. uitgebreide IT-audit
2. risico-inschatting
3. geen significant risico ten aanzien van de omzet geïdentificeerd
4. integrale controle van de autorisatie van de inkoopfacturen
5. kennis van het facturatieproces ten aanzien van [kabelexploitant1] (het purchase-ordernummer)
6. gegevensgerichte deelwaarneming op de nauwkeurigheid van 78% van de omzet
7. integrale controle van de afloop van debiteuren en voortgezette controle kortlopende schulden.

7.4. De Accountantskamer is van oordeel dat de elementen 1, 2 en 3 geen voldoende en geschikte controle-informatie opleveren. Element 1, de IT-audit is hiervoor al besproken. De elementen 2 en 3 leveren geen controle-informatie op en ontslaan betrokkene niet van de verplichting controlewerkzaamheden uit te voeren. Uit (de overgelegde producties uit) het controledossier volgt niet dat element 4 heeft plaatsgevonden, zodat niet kan worden aangenomen dat bedoelde integrale controle is gedaan². De elementen 5, 6 en 7 komen hierna bij de bespreking van andere klachtonderdelen aan de orde. Voor de volledigheid wordt hier alvast opgemerkt dat niet aannemelijk is dat een door [kabelexploitant1] in verband met de facturering af te geven purchase-ordernummer garandeert dat er niet iets fout is gegaan, daargelaten dat [BV1] meerdere opdrachtgevers heeft, dat op basis van een gegevensgerichte deelwaarneming op 78% van de omzet geen verantwoorde uitspraak over de gehele omzet kan worden gedaan, en dat de afloop van debiteuren en voortgezette controle op de kortlopende schulden wel informatie oplevert over het bestaan en de waardering van de debiteuren en over de afgrenzing van de verplichtingen, maar niet over de volledigheid van de omzet.

² Zie ook ECLI:NL:TACAKN:2015:149 rov. 4.6.1 onder D, ECLI:NL:TACAKN:2017:73 rov. 4.7.2 en ECLI:NL:TACAKN:2019:26 rov. 4.19 inzake de consequentie van het ontbreken van documentatie waaruit zou kunnen volgen dat bepaalde controlewerkzaamheden zijn verricht.

7.5. Voor zover betrokkene wat betreft de elementen van zijn controlemix enkel heeft verwezen naar de door hem overgelegde producties, zoals zijn Memo omzetverantwoording, geldt wat eerder al is overwogen: het is niet aan de Accountantskamer om zelfstandig in de producties van betrokkene op zoek te gaan naar de onderbouwing van zijn verweer.

7.6. De Accountantskamer is met de AFM van oordeel dat de aansluiting van de omzet volgens Exact Globe op de omzet volgens de jaarrekening geen controle-informatie oplevert, omdat Exact Globe wordt gebruikt als bron voor de jaarrekening. Betrokkene heeft dus slechts vastgesteld dat Exact Globe wat de omzet betreft aansluit op de jaarrekening. Wat betreft de vraag of betrokkene op de ITGC en op de doorlopende nummering van de verkoopfacturen kon steunen, wordt verwezen naar de eerdere overwegingen hierover. Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel 2: met de aansluiting van de omzet volgens de jaarrekening met de omzet volgens de reppack heeft betrokkene niet vastgesteld of de transacties in de reppack volledig zijn, de prestaties daadwerkelijk zijn geleverd en tegen de juiste prijzen en in de juiste periode zijn verantwoord. Ook is de betrouwbaarheid van de reppack onvoldoende vastgesteld.

8.1. De door betrokkene zogenoemde reppack is, naar de Accountantskamer begrijpt, een door de businesscontroller van [BV1] handmatig bijgehouden Excelbestand van (in 2016) ongeveer 650 regels waarin onder meer de contracten, calculaties, kosten en registraties van sportwedstrijden (die [BV1] voor haar opdrachtgevers verzorgt) en facturering worden verwerkt. De reppack fungeert volgens het Memo omzetverantwoording als een “soort standenregister” dat “wordt opgebouwd vanuit de getekende contracten of voorcalculaties”. De omzet volgens de reppack wordt door de businesscontroller maandelijks aangesloten op de omzet volgens Exact Globe en jaarlijks op de omzet volgens de jaarrekening. Volgens betrokkene heeft hij de reppack als “hulpmiddel” gebruikt en “om richting te geven aan de controle.” Vast staat dat betrokkene de reppack van de businesscontroller heeft ontvangen. Betrokkene heeft gesteld dat hij als onderdeel van de controlewerkzaamheden “onder meer de reppack in totaal (heeft) aangesloten op Exact Globe niet meer en niet minder.”

8.2. De Accountantskamer is met de AFM van oordeel dat de aansluiting van de reppack op de jaarrekening geen relevante controle-informatie oplevert als niet eerst is geëvalueerd dat de in de reppack verwerkte gegevens nauwkeurig en volledig zijn. Deze eis volgt uit Standaard 500.9 in verbinding met de omstandigheid dat de reppack (alleen) door de businesscontroller wordt bijgehouden. Betrokkene heeft betoogd dat hij de betrouwbaarheid van de reppack heeft getoetst. Voor zover betrokkene zich daarbij beroept op de ITGC verwijst de Accountantskamer naar haar eerdere overwegingen. Betrokkene heeft (ook) ter zitting gesteld dat de betrouwbaarheid van de reppack onder meer volgt uit de omstandigheid dat alleen de businesscontroller de reppack gebruikt, maar die omstandigheid doet naar het oordeel van de Accountantskamer juist afbreuk aan de betrouwbaarheid ervan. De businesscontroller heeft daarmee de ‘vrije hand’ nu alleen hij de reppack bijhoudt. Evenmin kan de betrouwbaarheid in voldoende mate worden afgeleid uit de omstandigheid dat betrokkene volgens zijn mededeling ter zitting een aantal facturen (ongeveer 20 uit de circa 500 verkoopfacturen) die in de reppack zijn verwerkt, heeft getoetst. Uit de opsomming van de werkzaamheden die betrokkene stelt te hebben uitgevoerd om de betrouwbaarheid van de reppack vast te stellen volgt niet, dat hij de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen ten aanzien van de reppack heeft gecontroleerd en vastgesteld. Zo valt bijvoorbeeld niet in te zien dat de door betrokkene in dit verband genoemde grote frequentie van het gebruik van de reppack binnen

[BV1] en het gebruik van de reppack als interne controle voor de facturering, een indicatie oplevert voor de betrouwbaarheid van de reppack bij de controle door betrokkene. De stelling van betrokkene dat hij de reppack bij de controle slechts als hulpmiddel heeft gebruikt, moet worden verworpen. In het Memo omzetverantwoording staat immers: *“De vaststelling of er ‘teveel’ is gedeclareerd, vindt plaats aan de hand van de reppack (...)”* Uit het Memo omzetverantwoording volgt dus dat betrokkene aan de reppack controlebewijs heeft ontleend. Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel 3: de cijferbeoordeling heeft betrokkene met onvoldoende diepgang uitgevoerd, de betrouwbaarheid van de daarbij gebruikte relevante gegevens heeft hij niet vastgesteld en de door hem ingewonnen inlichtingen heeft hij niet geverifieerd.

9.1. Volgens de AFM heeft betrokkene met onvoldoende diepgang een cijferanalyse als bedoeld in Standaard 520 uitgevoerd. Volgens betrokkene heeft hij niet een cijferanalyse gedaan maar een *‘richtinggevende cijferbeoordeling’* zodat de AFM ten onrechte de maatstaf van Standaard 520 heeft aangelegd.

9.2. De Accountantskamer overweegt het volgende. Uit de uit het controledossier overlegde producties blijkt, dat betrokkene een opstelling *‘Bruto marge per periode’* heeft gemaakt met als doel daarop een cijferanalyse te verrichten. Hij heeft aan de businesscontroller een toelichting op de fluctuaties in de brutomarge gevraagd.

9.3. De Accountantskamer is van oordeel dat de werkzaamheden die betrokkene heeft verricht ten aanzien van genoemde opstelling een gegevensgerichte cijferanalyse betreffen als bedoeld in Standaard 520.5. Betrokkene heeft de brutomarge-ontwikkeling per periode (i.c. per maand) in de jaren 2015 en 2016 opgesteld, deze beoordeeld en op fluctuaties tussen de perioden een toelichting gevraagd aan en besproken met de businesscontroller. Deze werkzaamheden van betrokkene vallen onder de vereisten van Standaard 520.5. Daarom had, kort gezegd, betrokkene de geschiktheid van de gegevensgerichte analyse moeten bepalen, een verwachting moeten opbouwen en evalueren en een aanvaardbaar verschil moeten bepalen. Uit het verweer van betrokkene volgt dat hij Standaard 520.5 niet heeft toegepast, omdat die Standaard volgens hem niet van toepassing is. Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel 4 (a en b): betrokkene heeft nagelaten vast te stellen of geleverde prestaties die niet in de voorschotnota's met betrekking tot [kabelexploitant1]] zijn begrepen als omzet zijn verantwoord en alleen de facturering van de tien termijnbedragen vastgesteld en hij heeft ten aanzien van zowel [kabelexploitant1]] als [televisiezender1] niet vastgesteld of alle prestaties daadwerkelijk zijn geleverd en gefactureerd en in de juiste periode zijn verantwoord en hij heeft geen werkzaamheden uitgevoerd op (eventuele) wijzigingen van geplande prestaties.

10.1. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene volgens het Memo omzetverantwoording voor de controle van de omzetverantwoording de grootste basiscontracten heeft geselecteerd die [BV1] met een aantal van haar klanten is aangegaan. De totale omzetwaarde van die basiscontracten bedraagt € 7.900k (51% van de totale omzet), waaronder de basiscontracten met [kabelexploitant1]] en [televisiezender1]. De vier grootste basiscontracten heeft betrokkene aangesloten op de omzetverantwoording. Vervolgens heeft betrokkene volgens bedoeld memo *“per klant, de grootste projecten eruit gehaald om een aansluiting te kunnen maken met onderliggende begroting, prijsafsprake (contract) en uitzendtijd. Daarnaast hebben wij van het afwijkende contract ([kabelexploitant1]]) met ingang van 2017 onderliggende prijsafspraken ontvangen welke door beide*

partijen zijn geaccordeerd. Wij verwijzen naar het P-dossier.”

10.2. De Accountantskamer stel verder vast dat met [kabelexploitant1]] is afgesproken dat gedurende het sportseizoen ([BV1] verzorgt voor [kabelexploitant1]) de registratie van - in elk geval - voetbal- en basketbalwedstrijden) door [BV1] gedurende 10 maanden voorschotten mogen worden gefactureerd en wel in de voor het sportseizoen relevante periode augustus tot en met mei van het volgend jaar, dus telkens over het begin en het einde van elk boekjaar heen. Per einde van het sportseizoen, dus na mei van elk jaar, wordt het daadwerkelijk aan [BV1] verschuldigde bedrag berekend en dat bedrag wordt verrekend met de betaalde voorschotten. Het basiscontract met [kabelexploitant1]] bepaalt onder meer dat de in het contract beschreven *“Services and Productions”* een *“estimate”* zijn en dat *“The actual number of Services and Productions is still to be determined for all Seasons”*. Uit het contract blijkt ook dat [kabelexploitant1] het recht heeft *“to appoint Production Company ([BV1], toevoeging Ack) for other than football and basketball related sports”*.

10.3. Betrokkene heeft ten aanzien van [kabelexploitant1] de voorschotfacturen uit Exact Globe aangesloten op de reppack en daarbij een verschil vastgesteld van € 23.093 ten opzichte van de omzet volgens de reppack, waarin de omzet op basis van de tv-uitzendingen is verwerkt (vooruitontvangen omzet). Ook heeft betrokkene vastgesteld dat telkens de helft van de totale contractwaarde [kabelexploitant1] met betrekking tot de sportseizoenen 2015/2016 en 2016/2017 in 2016 valt.

10.4. De Accountantskamer is met de AFM van oordeel dat betrokkene niet voldoende controlewerkzaamheden heeft verricht. Betrokkene had behoren vast te stellen welke prestaties in 2016 daadwerkelijk aan [kabelexploitant1] zijn geleverd en dat die prestaties conform de afspraken zijn gefactureerd en in de omzet zijn verantwoord. De prestaties kunnen op grond van het basiscontract met [kabelexploitant1] ook uit andere *“Productions and Services”* bestaan dan die waarop de voorschotnota's betrekking hebben en betrokkene diende vast te stellen welke omzet in 2016 op basis van de geleverde prestaties waarop de voorschotten betrekking hebben (voetbal en basketbal), diende te zijn verantwoord. De aansluiting op de reppack levert geen voldoende en geschikte controle-informatie op, gegeven de eerdere overwegingen van de Accountantskamer ten aanzien van de betrouwbaarheid ervan.

10.5. Het verweer van betrokkene dat de facturering aan [kabelexploitant1]] alleen mogelijk is als die een purchase-ordernummer (hierna: PO-nummer) aan [BV1] heeft verstrekt en dat de prestaties voor [kabelexploitant1] uit tv-sportuitzendingen bestaan die van algemene (landelijke) bekendheid zijn, treft geen doel. Het verweer ziet eraan voorbij dat sprake kan zijn van vergissingen en omissies bij de facturering van de prestaties en het verstrekken van een PO-nummer, en dat betrokkene ten tijde van de controle moet vaststellen dat de sportuitzendingen daadwerkelijk hebben plaatsgevonden. Betrokkene heeft gesteld dat de controle van de tv-uitzendingen mogelijk is door middel van www.kijkonderzoek.nl, maar hij heeft desgevraagd erkend dat hij dit (externe) controlemiddel niet heeft gebruikt.

10.6. De stelling van de AFM is niet weersproken dat uit het controledossier niet blijkt dat betrokkene de door [kabelexploitant1] verstrekte PO-nummers bij zijn controle heeft gebruikt, daargelaten dat betrokkene blijkbaar heeft aangenomen dat het verstrekken van PO-nummers een sluitend systeem vormt, hoewel uit het controledossier ook niet blijkt dat hij de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen ten aanzien van de verstrekking van de PO-nummers heeft getoetst. Het verweer van betrokkene dat de omzet blijkt uit de inkoop plus de overeengekomen

opslagen en dat hij de autorisatie van de inkoopfacturen heeft gecontroleerd, kan betrokkene evenmin baten. De controle van de autorisatie van de inkoopfacturen blijkt immers niet uit het controledossier zoals eerder al is overwogen en behalve die controle had betrokkene ook moeten controleren of de opslagen op de inkoop juist waren toegepast om controle-informatie ten aanzien van de omzet te verkrijgen. Betrokkene heeft gewezen op de *“vele andere werkzaamheden”* die volgens hem zijn uitgevoerd op *“de gehele massa van de omzet”*, maar daaruit volgt zonder toelichting, die ontbreekt, niet dat betrokkene de omzet voldoende heeft gecontroleerd.

10.7. Wat betreft [televisiezender1] komt de Accountantskamer tot dezelfde overwegingen ten aanzien van het tekortschieten van de controle van de omzet. Ook bij [televisiezender1] gaat het om de registratie van wedstrijden gedurende het voetbalseizoen (Champions League), waarbij met voorschotten wordt gewerkt. Betrokkene heeft (ook) ten aanzien van de controle van de [televisiezender1]-omzet gewezen op, onder meer en kort samengevat, de betaling van de verkoopfacturen, de controle van de autorisatie van de inkoopfacturen, de gegevens ontleend aan de reppack, de afwezigheid van een significant risico omdat het om live tv-uitzendingen gaat, het ontbreken van een afgrensprobleem omdat de tv-uitzendingen direct worden gefactureerd en administratief worden afgewikkeld, en op de in de verkoopfacturen opgenomen uitzenddatum die ook in de reppack is vermeld. De Accountantskamer verwijst in dit verband korthedshalve naar haar eerdere overwegingen die op deze argumentatie van betrokkene betrekking hebben.

10.8. Betrokkene heeft in zijn verweer risico's weggeredeneerd, omdat het volgens hem om voetbalwedstrijden in de Champions League gaat en er volgens hem geen indicaties bestaan dat die uitzendingen zijn gewijzigd. Volgens betrokkene bestaat ten aanzien van [televisiezender1] geen risico op een afwijking van materieel belang, omdat *“alles op basis van gerealiseerde uitzendingen direct wordt afgewikkeld”*. De Accountantskamer stelt echter het volgende vast. Op 26 januari 2017 heeft de businesscontroller inzake de uitzending van de Champions League geschreven: *“We zijn vergeten de host broadcasting wedstrijd Ajax-Rostov (...) te factureren”*. Die wedstrijd was in augustus 2016 gespeeld en dus niet direct afgewikkeld. Hieruit blijkt dat het risico niet denkbeeldig was dat de verantwoorde omzet niet volledig aansloot op de geleverde prestaties. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene ook ten aanzien van [televisiezender1] onvoldoende controlewerkzaamheden op de geleverde prestaties in relatie tot de omzetverantwoording heeft verricht.

Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel 5: betrokkene heeft onvoldoende werkzaamheden uitgevoerd om het prestatieverschil van afgerond in totaal € 302k (€ 232k en € 70k) vast te stellen en hij heeft de toedeling van 50% van de seizoensomzetten uit de basiscontracten met [kabelexploitant1] en [televisiezender1] aan het boekjaar 2016 niet onderbouwd.

11.1. De Accountantskamer begrijpt het volgende. Ultimo 2016 is op grootboekrekening 1810 (overlopende passiva) een bedrag van afgerond in totaal € 302k geboekt. Dit bedrag houdt verband met een verschil van afgerond € 231k tussen contractueel gefactureerde termijnen enerzijds en geleverde prestaties (tv-uitzendingen) anderzijds en een verschil van afgerond € 70k omdat er wel sportcommentatoren zijn gefactureerd, maar niet zijn geleverd. Daarnaast geldt dat de seizoensomzetten volgens de basiscontracten van [kabelexploitant1] en [televisiezender1] telkens voor 50% zijn toegerekend aan 2016.

11.2. De AFM verwijt betrokkene, kort gezegd, dat hij ten aanzien van de post overlopende passiva wel inlichtingen bij de businesscontroller heeft ingewonnen, maar dat uit het controledossier niet

blijkt wie de post overlopende passiva heeft vastgesteld en welke werkzaamheden op deze post zijn uitgevoerd. Ten aanzien van de 50/50-verdeling verwijt de AFM betrokkene dat hij die verdeling niet aan de hand van de basiscontracten heeft onderbouwd.

11.3. Betrokkene is in zijn verweer bij dit klachtonderdeel ingegaan op de basiscontracten met [kabelexploitant1] en [televisiezender1] en de uitvoering van beide contracten (zoals bij [kabelexploitant1] de voorcalculatie en de PO-nummers en bij [televisiezender1] de maandelijkse afrekening), maar hij heeft ten aanzien van de post overlopende passiva gesteld: *“deze hebben niet betrekking op de basiscontracten van [kabelexploitant1] en [televisiezender1]”*. Zonder toelichting, die ontbreekt, is het verweer dat betrokkene in dit verband aan de basiscontracten met [kabelexploitant1] en [televisiezender1] heeft ontleend dan ook niet in relatie tot de post overlopende passiva te brengen. Die post heeft er volgens betrokkene zelf immers niets mee te maken. De Accountantskamer passeert daarom het verweer. Het verweer van betrokkene met betrekking tot de volledigheid van de omzet, de *“andere mix van controlewerkzaamheden”* en de controle van de autorisatie van de inkoopfacturen is eerder al besproken. De Accountantskamer verwijst daarnaar. In zijn verweer heeft betrokkene wel allerlei stellingen geponeerd, zoals: *“De overlopende activa en passiva zijn voor wat betreft alle posten in de jaarrekening aangesloten met onderliggende stukken, dit zijn veelal documenten van derden”*, maar een (begrijpelijke) toelichting en onderbouwing van die stellingen ontbreken.

11.4. In het Memo omzetverantwoording staat dat *“De vaststelling of er ‘teveel’ gedeclareerd is, vindt plaats aan de hand van de reppack (...)”*. Daaruit volgt dat betrokkene de reppack als controlemiddel heeft gebruikt en dat betrokkene de afgrenzing van de omzet heeft gebaseerd op gegevens uit de administratie van [BV1], hoewel hij de betrouwbaarheid ervan niet heeft geëvalueerd en de juistheid en volledigheid van de gegevens niet heeft geverifieerd. Dit is wel beschouwd de kern van de kritiek van de AFM op de controlewerkzaamheden.

11.5. Wat betreft het in de post overlopende passiva verwerkte bedrag van € 70k dat blijkens de omschrijving ervan betrekking heeft op gefactureerde, maar niet geleverde commentatoren bij tv-uitzendingen, heeft betrokkene in zijn verweer gewezen op de in het controledossier opgenomen specificatie van dit bedrag, maar daaruit blijkt zonder toelichting, die ontbreekt, niet of en zo ja welke controlewerkzaamheden betrokkene op dit onderdeel heeft uitgevoerd.

11.6. Volgens het gespreksverslag van 5 juli 2021 bestaat er volgens betrokkene geen *“groot risico”* bij de afgrenzing van de omzet omdat het om live tv-sportuitzendingen gaat die half december stoppen en bij [kabelexploitant1] en [televisiezender1] wordt gewerkt met een voorcalculatie. De Accountantskamer stelt echter vast, dat het contract met bijvoorbeeld [kabelexploitant1] niet alleen de Nederlandse voetbalcompetitie kan betreffen, maar meerdere, Europese voetbalcompetities en basketbal. Uit de post overlopende passiva blijkt dat de door [BV1] te leveren prestaties uit meerdere onderdelen kunnen bestaan, zoals het al dan niet leveren van commentatoren bij registraties van wedstrijden. Naar het oordeel van de Accountantskamer had betrokkene moeten controleren of de tv-uitzendingen daadwerkelijk hebben plaatsgevonden, welke prestaties daarbij zijn geleverd, of die prestaties overeenkomstig de afspraken zijn gefactureerd en hoe dit alles zich verhoudt tot de gefactureerde voorschotten.
Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel 6: betrokkene heeft onvoldoende werkzaamheden uitgevoerd ten aanzien van het gedeelte van de omzet dat niet is begrepen in de basiscontracten (omzet € 7.800k) en ten aanzien van 20 kleinere projecten (omzet € 1.405k) en de beweerdelijke werkzaamheden ten aanzien van deze 20

projecten blijken niet uit het controledossier.

Klachtonderdeel 7: betrokkene heeft onvoldoende werkzaamheden ten aanzien van de door hem geselecteerde zeven facturen (totaal € 1.381k) en 23 facturen (totaal € 23.925) uitgevoerd en de beweerdelijke aansluiting van de 23 facturen op de voorcalculatie blijkt niet uit het controledossier.

12.1. De Accountantskamer bespreekt beide klachtonderdelen vanwege hun onderlinge samenhang gezamenlijk.

12.2. De Accountantskamer stelt het volgende vast. Uit het Memo omzetverantwoording, de *“Omzet Recapitulatie 2016 SF”* (hierna: de Omzetrecapitulatie) en de, in zoverre niet weersproken, toelichting door de AFM in het klaagschrift volgt dat betrokkene van de totale omzet van € 15.736k een bedrag van € 7.900k, zijnde de omzet uit een aantal grote basiscontracten, heeft afgetrokken en uit het resterende bedrag van € 7.800k een willekeurige selectie heeft gemaakt van de acht grootste projecten met een totale omzetwaarde van € 2.419k. Betrokkene heeft in het Memo omzetverantwoording zijn werkzaamheden met betrekking tot één factuur uit elk van de acht projecten beschreven. Kort gezegd: de onderlinge aansluiting van voorcalculatie, verkoopfactuur, boeking en betaling. De totale factuurwaarde van deze acht facturen is afgerond € 797k. Daarnaast heeft volgens de Omzetrecapitulatie een *“kritische deelwaarneming”* plaatsgevonden op 20 kleinere projecten.

12.3. Uit de Omzetrecapitulatie volgt ook dat betrokkene zeven facturen heeft geselecteerd met een totaalwaarde van afgerond € 1.381k. Zes van de zeven facturen heeft betrokkene aangesloten op de reppack en op Promis. Bij één factuur is tevens vermeld dat die is *“aangesloten bij bezoek op locatie [G]”* en bij een andere factuur is genoteerd: *“+lijncontrole Nederland / België”*. Deze lijncontrole betreft vier, in het controledossier opgenomen documenten van [BV1] die overigens niet zijn voorzien van autorisaties.

Betrokkene heeft volgens de Omzetrecapitulatie op basis van zijn *“Professional Judgement”* een deelwaarneming gedaan ten aanzien van 23 facturen met een totaalwaarde van € 23.924, waarbij hij de facturen zou hebben aangesloten op de voorcalculatie in Promis.

12.4. In zijn verweer heeft betrokkene verwezen naar meerdere van zijn producties zoals zijn productie 53 waaruit moet blijken *“dat er veel meer is gedaan dan alleen 1 verkoopfactuur per project, bijvoorbeeld a.d.h.v. EH Honkbal”*. Zonder verdere toelichting, die ontbreekt, kan de Accountantskamer met een dergelijk verweer niet uit de voeten. Betrokkene stelt: *“er zijn ook andere werkzaamheden uitgevoerd op deze 8 projecten”* waarna in zijn verweer een opsomming ervan (met vijf bullets) volgt, maar de Accountantskamer ziet die werkzaamheden, anders dan betrokkene beweert, niet vermeld in het Memo omzetverantwoording. Betrokkene wijst dat in zijn verweer ook niet concreet aan en zijn verwijzing in dit verband naar *“alle relevante documenten”* en naar: *“Zie onderliggende brondocumenten in Radar (S) -4354A- Controle-2016-Eindejaars controle 2016-verkoop eindejaar 2016”* is voor de Accountantskamer onnavolgbaar.

12.5. De aansluiting van zes van de acht verkoopfacturen op Promis is volgens betrokkene een vergissing in het controledossier. Ze zouden volgens hem zijn aangesloten op Exact Globe, maar dat blijkt (dus) niet uit het controledossier. Overigens levert de aansluiting van de zes facturen op Exact Globe geen voldoende en geschikte controle-informatie op met betrekking tot de daarin begrepen omzet. Uit de aansluiting volgt immers niet meer dan dat de zes facturen in Exact Globe zijn geboekt. Volgens betrokkene heeft hij, anders dan de AFM beweert, ten aanzien van de geselecteerde acht projecten wel vastgesteld dat de prestaties in overeenstemming met het contract zijn geleverd en tegen de juiste prijs en in de juiste periode zijn verantwoord. Betrokkene heeft in dit verband ook

gesteld: *“De relevante bescheiden van deze 8 projecten zijn opgenomen in de klantenmap en ook in de papierenomzet map”* maar deze stelling niet nader onderbouwd. De enkele verwijzing (zonder deugdelijke toelichting) naar zijn producties 54 tot en met 58, is onvoldoende.

12.6. Betrokkene is het met de AFM eens dat de selectie van de acht facturen uit de acht grootste projecten geen geldige steekproef is als bedoeld in Standaard 530, en hij heeft gesteld dat in het controledossier die selectie ook niet als steekproef is geduïd. De Accountantskamer stelt echter vast dat hij in het document Omzetrecapitulatie het woord steekproef wel - en dus ook in zijn eigen visie ten onrechte - heeft gebruikt. Er staat: *“totaal omzet meerwerk steekproef € 2.419.237.”* De werkzaamheden met betrekking tot de acht facturen uit de acht projecten levert naar het oordeel van de Accountantskamer geen voldoende en geschikte controle-informatie op over het totaal van de omzet.

12.7. Wat betreft de zeven facturen met een totaalwaarde van afgerond € 1.381k heeft betrokkene gesteld dat het niet om zeven maar om 35 verkoopfacturen gaat waarbij hij heeft verwezen *“naar de inhoud van de cel in het betreffende Excel-sheet”*. Welke Excelsheet en welke cel daarin is bedoeld is onduidelijk, om welke reden de Accountantskamer dit verweer passeert. Overigens zijn de werkzaamheden ten aanzien van het gedeelte van de omzet van € 1.381k niet voldoende om een verantwoorde conclusie te kunnen trekken over de gehele omzet van € 15.736k onder meer omdat het niet een (geldige) steekproef is.

12.8. Volgens zijn verweer heeft betrokkene beoogd met de werkzaamheden ten aanzien van de zeven facturen vast te stellen *“dat de omzetwaarde in de reppack overeenkomstig is verantwoord in Exact Globe”*, maar dat levert naar het oordeel van de Accountantskamer geen controle-informatie op ten aanzien van de omzet. Betrokkene erkent dat in zijn verweer (*“deze werkzaamheden dienen geen ander doel en zeker niet het voorkomen/bestaan van een uitzending te controleren”*) en hij stelt dat het voorkomen (bestaan) van de omzet is vastgesteld door de controle van de autorisatie van de inkoopfacturen, maar die werkzaamheden blijken, zoals eerder al is overwogen, niet uit het controledossier. Wat betreft de reppack en (de aansluiting van de facturen op) Promis, verwijst de Accountantskamer naar haar eerdere overwegingen inzake de ITGC en de betrouwbaarheid van de reppack.

12.9. Ten aanzien van de *“lijncontrole Nederland / België”* geldt dat betrokkene weliswaar vier interne documenten van [BV1] heeft gebruikt, maar niet kenbaar heeft geëvalueerd of de informatie in die documenten voldoende betrouwbaar is voor zijn controledoeleinden (Standaard 500.9).

12.10. De Accountantskamer is met de AFM van oordeel dat het controledossier met betrekking tot de deelwaarneming van 20 kleinere projecten onvoldoende informatie over de uitgevoerde werkzaamheden bevat. Betrokkene heeft wel vermeld dat *“een kritische deelwaarneming (heeft) plaatsgevonden op 20 kleinere projecten”* en dat *“hierbij (...) geen afwijkingen (zijn) geconstateerd in de verwerking en uitvoering van het proces”*, maar dit niet nader onderbouwd.

12.11. Ten aanzien van de 23 facturen met een totaalwaarde van € 23.925 is de Accountantskamer met de AFM van oordeel dat de aansluiting van de verkoopfacturen op de voorcalculatie niet uit het controledossier blijkt en die aansluiting overigens onvoldoende zou zijn en geen geschikte controle-informatie zou hebben opgeleverd. Dat geldt ook voor de door betrokkene in dit verband gestelde, door hem gemaakte aansluiting van de facturen op Exact Globe. De klachtonderdelen zijn gegrond.

Klachtonderdeel 8: de werkzaamheden van betrokkene op de onderhanden projecten (€ 2.000) zijn onvoldoende uitgevoerd omdat betrokkene niet de betrouwbaarheid van de door hem daarbij gebruikte informatie heeft vastgesteld en hij heeft geconcludeerd niet op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te kunnen steunen.

13.1. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene in het Memo omzetverantwoording samengevat heeft vermeld dat per 31 december 2016 een niet-materieel saldo van € 2.000 wegens onderhanden projecten bestaat, omdat in de maand december nauwelijks werkzaamheden zijn uitgevoerd die niet zijn afgewikkeld en gefactureerd. Betrokkene heeft dit in overleg met de businesscontroller vastgesteld aan de hand van een door hem opgevraagde export uit Promis per 31 december 2016. Dit laatste volgt ook uit de *“Detailcontrole overlopende activa 2016 Sectie E. 3.8 totaal € 790.249”*. Daarnaast heeft betrokkene op 14 maart 2017 de in 2017 tot die datum gedateerde (119) verkoopfacturen beoordeeld. Daarbij heeft betrokkene vastgesteld dat deze verkoopfacturen mutaties in Promis betreffen met betrekking tot in 2017 geleverde prestaties.

13.2. Volgens betrokkene heeft hij meer controlewerkzaamheden uitgevoerd. Betrokkene heeft een vijftal werkzaamheden opgesomd, zoals *“De werkzaamheden, die zijn verricht bij de overlopende activa”* en *“De beoordeling van de ‘cleaning list’ in andere dossier secties, dit is de beoordeling van de nog te ontvangen inkoopfacturen. Zie productie #84”*. De Accountantskamer is van oordeel dat bij gebreke van een toelichting onduidelijk is wat betrokkene hiermee bedoelt. Betrokkene stelt wel maar onderbouwt niet, dat uit de door hem daarbij verkregen controle-informatie *“voldoende aannemelijk”* volgt, dat er geen materieel saldo onderhanden projecten per 31 december 2016 is. De enkele verwijzing naar producties (zoals in dit verband ook naar zijn producties 45 tot en met 50) is onvoldoende. Voor het geval betrokkene met zijn expliciete verwijzing naar *“bijlage 7 bij de recap van de omzetverantwoording, de beschrijving van het verkoopproces”* mocht doelen op paragraaf 3d van het Memo omzetverantwoording (op bladzijde 4 van die productie van betrokkene, het Memo omzetverantwoording, staat een handgeschreven 7) ligt daarin geen steekhoudend verweer besloten. Paragraaf 3d vermeldt, kort gezegd, de aansluiting van de reppack op Exact Globe, maar die aansluiting levert geen relevante controle-informatie op.

13.3. De Accountantskamer is met de AFM van oordeel dat uit het controledossier volgt dat betrokkene heeft gesteund op het lijstwerk uit Promis, hoewel hij daarop niet zonder meer kon steunen zoals eerder al is geoordeeld. Uit het controledossier blijkt ook niet of betrokkene dit lijstwerk mogelijk zelf heeft vervaardigd. De door betrokkene in dit verband ook aangevoerde controle op de autorisatie van de inkoopfacturen blijkt, zoals eerder al is gezegd, niet uit het controledossier. Betrokkene had behoren te controleren of de prestaties die volgens de administratie van [BV1] zijn geleverd ook daadwerkelijk zijn geleverd en in de correcte periode en volledig zijn verantwoord. Het moge zo zijn dat de post onderhanden projecten van € 2.000 niet materieel is, maar betrokkene kon dat pas vaststellen nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie had verzameld, wat niet zo is.

Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel 9: betrokkene heeft de werkzaamheden op de nog te factureren omzet met een saldo van € 570k onvoldoende uitgevoerd, omdat betrokkene slechts heeft vastgesteld dat het saldo administratief is geboekt.

14.1. Vast staat dat betrokkene volgens de Omzetrecapitulatie een bedrag van € 570k, welk bedrag volgens die recapitulatie 4% van de totale omzet is, wegens nog te factureren omzet 2016 *“In detail (heeft) aangesloten met onderliggende overeenkomsten”*. Onweersproken is gebleven dat

betrokkene daarbij gebruik heeft gemaakt van documenten afkomstig van [BV1]: interne e-mails, begrotingen, voorcalculaties en facturen. Wat betreft de werkzaamheden die betrokkene in dit verband heeft verricht, heeft de AFM verwezen naar het controledocument *“Detailcontrole overlopende activa 2016 Sectie E. 3.8 totaal € 790.249”*, bestaande uit drie bladzijden, waarin onder 2. de werkzaamheden zijn vermeld die betrokkene heeft verricht. Overigens vermeldt dit document een bedrag na correctie van € 560k en niet € 570k.

14.2. Volgens betrokkene heeft hij ook andere controlewerkzaamheden uitgevoerd en die zijn volgens hem opgenomen *“in andere delen van het controledossier, namelijk onder meer bij de overlopende activa. In dit kader wordt verwezen naar de producties #66 tot en met # 72”*. Productie 66 van betrokkene is het hiervoor al genoemde controledocument *“Detailcontrole overlopende activa 2016 Sectie E. 3.8 totaal € 790.249”*. Ten aanzien van de producties 67 tot en met 72 ontbreekt een toelichting van de kant van betrokkene en die producties spreken ook niet voor zich. Hetzelfde geldt voor de door betrokkene overgelegde productie 74 die bestaat uit een korte e-mailwisseling van de businesscontroller met een medewerkster van [televisiekanaal1] van januari 2017 over een nog te factureren bedrag van € 13.784,82 waarvoor door [televisiekanaal1] het PO-nummer 2558 aan [BV1] is verstrekt en (kennelijk) een uitdraai van [BV1] uit Exact van de *“Nog te factureren bedragen”* per 31 december 2016 uitkomend op een bedrag van € 496.193,38. Op die uitdraai - net als bij veel andere producties van betrokkene - zijn meerdere, met handgeschreven opmerkingen en verwijzingen geplaatst die op zichzelf geen duidelijkheid verschaffen. Met de hand is er bijvoorbeeld opgeschreven *“Nog te factureren € 560.563,-”*. Deze wijze van inrichting en vormgeving van controledocumentatie voldoet niet aan Standaard 230.8, veronderstellenderwijs aangenomen dat productie 74 tot het controledossier behoort. Betrokkene stelt dat uit zijn productie 73, een detacheringsovereenkomst, volgt dat hij ook gebruik heeft gemaakt van externe documenten. Dat moge zo zijn, maar zonder toelichting, die ontbreekt, valt niet in te zien welk verband er bestaat tussen deze overeenkomst en de post nog te factureren omzet. Betrokkene heeft ook (in volgorde van verwijzing) verwezen naar zijn producties 48, 47, 2, 68, en 70 maar ook hierbij ontbreekt een toelichting.

14.3. Betrokkene heeft bij [BV1] de verkoopfacturen uit 2017 die betrekking hebben op 2016 en die groter zijn dan € 10k opgevraagd en ontvangen, maar ook hier geldt dat betrokkene is afgegaan op de facturen die hij heeft ontvangen. Uit het controledossier blijkt niet dat hij de nauwkeurigheid en volledigheid van deze set facturen heeft geëvalueerd (Standaard 500.9). Waar betrokkene gebruik heeft gemaakt van lijstwerk blijkt niet uit het controledossier of hij dat lijstwerk zelf heeft geproduceerd dan wel een medewerk(st)er van [BV1]. Betrokkene heeft, samengevat, ook hier wel naar de (nauwkeurigheid van de) administratieve verwerking gekeken, maar niet vastgesteld dat de prestaties zijn geleverd en volledig zijn verantwoord. Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel 10: de werkzaamheden die betrokkene heeft verricht op de afloop in 2017 van de post debiteuren (€ 1.587.788) leveren geen controle-informatie over de gehele omzet op. In deze post kunnen ook voorschotnota's zijn begrepen.

15.1. Vast staat dat betrokkene van de post openstaande debiteuren per 31 december 2016 groot € 1.688.587 door middel van bankafschriften heeft vastgesteld dat daarvan begin 2017 een bedrag van € 1.587.788 is betaald. De *“Afloop op het (sic) openstaande posten debiteuren aan de hand van de inkomende geldbeweging”* is als onderdeel h. opgenomen in paragraaf 8.3 van het Memo omzetverantwoording, welke paragraaf de titel draagt: *“Detailcontroles, onder andere de volgende gegevensgerichte controle uitgevoerd”*.

15.2. De AFM stelt dat de afloopcontrole van de post debiteuren geen controle-informatie oplevert over de totale omzet van € 15.736.550 en alleen controle-informatie verschaft over het bedrag van € 1.587.788 en dat in dit bedrag ook voorschotnota's kunnen zijn begrepen die niet tot de omzet 2016 mogen worden gerekend.

15.3. Betrokkene neemt hierover in zijn verweerschrift een innerlijk tegenstrijdig standpunt in. Op bladzijde 23 van zijn verweerschrift heeft betrokkene, in overeenstemming met het Memo omzetverantwoording, *“De afloopcontrole op de debiteuren per 31 december 2016”* opgesomd als onderdeel van de *“controlewerkzaamheden (die) hebben plaatsgevonden op de omzetverantwoording”*. In zijn verweerschrift op bladzijde 86 heeft betrokkene echter gesteld dat het doel van de afloopcontrole is: *“het vaststellen van het bestaan van de vordering per 31 december 2016, niet meer en niet minder.”*

15.4. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene, behoudens bijzondere omstandigheden, mag (en behoort te) worden gehouden aan wat in het controledossier is opgenomen en uit dat dossier volgt, dat de afloopcontrole onderdeel is van de gegevensgerichte controle van de omzet. De Accountantskamer is met de AFM (en met betrokkene, althans op bladzijde 86 van zijn verweerschrift) van oordeel dat de controle van de afloop van de debiteuren wel controle-informatie oplevert over de in de jaarrekening opgenomen post debiteuren, maar niet over de gehele omzet. Daarbij komt dat voorschotfacturen onderdeel van de post debiteuren kunnen vormen, zodat uit de afloopcontrole niet volgt dat de in de post debiteuren begrepen omzet terecht in 2016 is verantwoord.

Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel 11: betrokkene heeft werkzaamheden verricht op 78 % van de omzet, maar ten aanzien van de resterende 22% (€ 3.500k) had betrokkene eveneens werkzaamheden behoren te verrichten om een conclusie te kunnen trekken over het totaal van de omzet.

16.1. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene in de Omzetrecapitulatie onder meer het volgende heeft opgenomen: *“Totaal gecontroleerd en gezien 78,02%”*.

16.2. De AFM verwijt betrokkene dat hij geen controlewerkzaamheden met betrekking tot het voor de getrouwheid van de jaarrekening materieel deel van de omzet van 22% ofwel € 3.500k heeft uitgevoerd en dat hij daarover dus geen betrouwbare uitspraak kon doen. Betrokkene heeft geen steekproef gedaan en hij heeft de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen ten aanzien van de omzet niet vastgesteld, aldus de AFM.

16.3. Betrokkene voert als verweer aan dat de AFM heeft verzuimd *“alle andere controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd”* te vermelden. Volgens betrokkene volgt uit zijn producties 59 en 69 dat is getracht *“de gehele massa van de omzetverantwoording te doorzoeken”* en dat er *“tal van andere controle werkzaamheden”* zijn gedaan, zoals de afloop debiteuren. Dat betrokkene op bladzijde 88 van zijn verweerschrift de afloop debiteuren in relatie tot de controle van de omzet noemt is opvallend, gegeven zijn andersluidend standpunt op de eerder genoemde blz. 86 van zijn verweerschrift.

16.4. Productie 59 van betrokkene maakt onderdeel uit van de Omzetrecapitulatie waarin het percentage van 78,02 is vermeld en waarnaar de AFM heeft verwezen en productie 69 van betrokkene betreft een uitdraai van grootboek 1370, nog te factureren bedragen. Zonder toelichting,

die ontbreekt, onderkent de Accountantskamer in deze producties geen steun voor het verweer van betrokkene. Betrokkene stelt wel, maar onderbouwt niet, dat met zijn controlewerkzaamheden ook de overige 22% van de omzet is geraakt. De enkele verwijzing naar de Omzetrecapitulatie voldoet niet. Uit het verweer van betrokkene kan de Accountantskamer, kort samengevat, niet afleiden dat betrokkene een afdoende gegevensgerichte controle heeft uitgevoerd. Betrokkene stelt op grond van Standaard 530.A09 terecht, dat hij niet verplicht was een steekproef uit te voeren, maar die verplichting ligt niet aan het verwijt van de AFM ten grondslag. De AFM stelt slechts dat er geen steekproef is gedaan. Hetzelfde geldt voor de stelling van de AFM dat betrokkene niet de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen voor de omzet heeft vastgesteld, wat betrokkene overigens heeft erkend. De Accountantskamer begrijpt dat de AFM hiermee bedoelt dat betrokkene hierop dus niet kon steunen, ook niet wat betreft de resterende 22% van de omzet. Het klachtonderdeel is gegrond.

16.5. De slotsom is dat alle onderdelen van de klacht inzake de controle van de jaarrekening van [BV1] gegrond zijn.

Bespreking van de klacht inzake de controle van de jaarrekening 2016 van [BV2]

17.1. Ook nu zal de Accountantskamer voor de leesbaarheid van de beslissing een samenvatting van de klachtonderdelen (door de AFM “*bevindingen*” genoemd) inzake de controle van de jaarrekening 2016 van [BV2] geven. Bij de beoordeling ervan is steeds de formulering in het klaagschrift het uitgangspunt.

17.2. De klachtonderdelen 1 tot en met 7 hebben betrekking op de door betrokkene uitgevoerde, door hem genoemde “*dual-purpose test*”. De AFM verwijt betrokkene dat:

1. *hij de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen onvoldoende heeft vastgesteld;*
2. *hij onvoldoende inzicht heeft verkregen in de opzet en nauwkeurigheid van de interne beheersingsmaatregelen;*
3. *hij onvoldoende de betrouwbaarheid van de totstandkoming van de selectie van de 13 projecten heeft vastgesteld;*
4. *hij onvoldoende de betrouwbaarheid van de van [BV2] ontvangen documenten heeft vastgesteld;*
5. *hij onvoldoende de omvang van de selectie van de 13 projecten heeft onderbouwd;*
6. *hij met de door hem verrichte werkzaamheden onvoldoende controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de volledigheid van de omzet;*
7. *hij ten onrechte het controleresultaat op de gehele populatie van de omzet heeft geprojecteerd omdat hij geen steekproef heeft gedaan.*

18.1. De Accountantskamer overweegt het volgende. De term “*dual-purpose test*” (hierna: dp-test) is in Standaard 330.A23 omschreven als “*een toetsing van interne beheersingsmaatregelen en een detailcontrole voor dezelfde transactie.*”

18.2. Alvorens de klachtonderdelen te bespreken, stelt de Accountantskamer aan de hand van de overgelegde producties uit het controledossier het volgende vast. De volledigheid van de in de jaarrekening verantwoorde omzet is door betrokkene als een significant auditrisico geïdentificeerd. Het frauderisico in de opbrengstverantwoording is door betrokkene laag ingeschat. Volgens Standaard 240.26 is dit toelaatbaar.

18.3. Betrokkene heeft bij de interimcontrole 2016 in het kader van de dp-test “*willekeurig*” 13 van de ongeveer 2.100 projecten geselecteerd die in 2016 zijn gestart. De totaalomzet van deze 13

projecten is € 3.927k. Binnen die 13 projecten heeft betrokkene 21 processtappen onderscheiden, te beginnen met *“Aanmaak project/ordernummer”* en eindigend met *“Bijzonderheden”*. Sommige van deze 21 processtappen zijn opgesplitst in kleinere stappen. Het doel van de dp-test was volgens het controledossier *“Om opzet, bestaan en werking van de procedures rondom de projecten te testen”* en *“de opzet, bestaan en werking vaststellen rondom de projectadministratie (omzet).”* Het ging erom *“conclusies te kunnen trekken of de interne beheersingsmaatregelen t.a.v. de projecten effectief zijn geweest.”* De interne beheersingsmaatregelen zijn volgens het *“Controleplan [BV2] (2016)”* niet formeel vastgelegd. In de door [BV2] gebruikte applicaties Swift, Sumatra en Exact Globe zijn de autorisaties volgens het controledossier digitaal zichtbaar en het doel van de dp-test is om vast te stellen *“of deze procedures (bedoeld is wellicht: autorisaties, Ack) in lijn zijn met hetgeen wij zien vanuit de onderliggende brondocumenten.”* De conclusie van betrokkene is *“dat wij geen afwijkingen hebben geconstateerd tussen de brondocumenten en de vastleggingen. Bij project nr. 1 was een verschil t.o.v. budget, middels kennis nemen van de vastleggingen is vastgesteld dat verschil door interne controle is ondervangen en verklaard. Bij de eindejaarscontrole zullen werkzaamheden worden uitgevoerd waarbij data vanuit Swift, Sumatra en Swift middels data-analyse zullen worden bewerkt, waarbij tevens controle op verbanden zal plaats vinden.”*

18.4. De selectie van de 13 projecten is gemaakt uit een datadump per 2 december 2016 van alle projecten afkomstig uit Sumatra, de door [BV2] gebruikte applicatie voor de projectadministratie. De documenten die op deze 13 projecten betrekking hebben, zijn door een medewerkster van [BV2] *“voorbereid”* en door betrokkene op 8 december 2016 van een server van [BV2] gehaald. Een lid van het controleteam ([E]) heeft de IT General Controls (ITGC) en applicationtools getest en betrokkene heeft geconcludeerd dat daarop kan worden gesteund, behoudens de Excelsheets. Deze sheets worden gemaakt ten behoeve van *“Voortraject, calculatie, inkoopbevestiging en budget template”*, aldus het IT-rapport.

19.1. De Accountantskamer neemt bij de beoordeling van de klachtonderdelen de informatie die in de overgelegde producties uit het controledossier is opgenomen tot uitgangspunt. Betrokkene mag (en behoort te) worden gehouden aan hetgeen hij in het controledossier heeft vermeld. Betrokkene dient de controledocumentatie zodanig op te stellen dat wordt voldaan aan de al eerder genoemde Standaard 230.8. Kort gezegd: het controledossier moet voldoende inzicht verschaffen.

19.2. De hoofdlijn van het verweer van betrokkene is, dat hij niet heeft beoogd de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen vast te stellen, maar heeft gekozen *“voor een andere controlemix”* en dat zijn werkzaamheden met betrekking tot de 13 projecten een *“soort lijncontrole”* (gegevensgericht) betreffen. Daarvan uitgaande heeft betrokkene beargumenteerd dat de dp-test de toets der kritiek kan doorstaan.

19.3. De Accountantskamer passeert het verweer van betrokkene dat hij met de dp-test niet heeft beoogd de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen ten aanzien van het verkoopproces vast te stellen en dat het een gegevensgerichte controle betrof. De informatie in het controledossier leert uitdrukkelijk anders, zoals blijkt uit dit citaat: *“conclusies te kunnen trekken of de interne beheersingsmaatregelen t.a.v. de projecten effectief zijn geweest.”* Dat op dit punt van een slordigheid sprake is zoals betrokkene tijdens de bespreking met de AFM op 5 juli 2021 heeft verklaard, is onaannemelijk. Niet alleen omdat betrokkene met zoveel woorden in zijn controledocumentatie de toetsing van de interne beheersingsmaatregelen heeft genoemd, maar ook omdat uit Standaard 315.29 volgt dat betrokkene gehouden was inzicht te verwerven in die maatregelen, inclusief interne beheersingsactiviteiten, nu hij volgens zijn controleplan ten aanzien van de volledigheid van de omzet een significant (audit)risico had geïdentificeerd. Bij de toetsing van

de dp-test zal de Accountantskamer tot uitgangspunt nemen dat betrokkene daarmee heeft beoogd de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen en bij de bespreking van de onderdelen de relevante regelgeving betrekken.

19.4. Het lijkt erop dat betrokkene alsnog, naar aanleiding van de kritiek van de AFM, zijn controlewerkzaamheden met allerlei documenten, vooral afkomstig uit de administratie van [BV2], heeft willen onderbouwen en toelichten. Dit is naar het oordeel van de Accountantskamer te laat, omdat uit het controledossier zoals dat ten tijde van de afgifte van de controleverklaring was samengesteld moet volgen welke controlewerkzaamheden betrokkene heeft verricht en dat die werkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie hebben opgeleverd.

19.5. Het verweer van betrokkene is ook bij de klachtonderdelen inzake [BV2] moeilijk te volgen en bestaat vaak uit verwijzingen naar zijn producties zonder duidelijk te maken wat in die producties zijn verweer onderbouwt. Zo heeft betrokkene bijvoorbeeld in zijn verweer bij de kritiek op de selectie van 13 projecten (klachtonderdeel 5) verwezen naar zijn productie 5. Productie 5 betreft twee bladzijden van een NBA-handleiding waaruit de Accountantskamer, zonder toelichting die ontbreekt, niet kan opmaken dat de selectie van 13 projecten aanvaardbaar zou kunnen zijn. De handleiding heeft betrekking op het inschatten van de implementatie van beheersingsmaatregelen. De verwijzing door betrokkene in dit verband naar de door hem overgelegde *“SRA-Praktijkhandreiking Systeemgerichte controlewerkzaamheden”* baat betrokkene ook niet, omdat het controledossier voldoende informatie met betrekking tot de keuze voor 13 projecten moet bevatten. Een ander voorbeeld betreft het verweer van betrokkene, onder verwijzing naar zijn productie 9 en controledossier F.I.9, dat *“De verantwoordelijke accountmanager die de voorcalculatie heeft opgesteld is benoemd in de voorcalculatie. In procesbeschrijving zijn de IB controles door medewerkers aangegeven. Bij de stap voorcalculatie is ook aangegeven dat de voorcalculatie dient te worden nagerekend. Afdeling Finance controleert de voorcalculatie op de items zoals in detail weergegeven in de procedurebeschrijving.”* Afgezien van de omstandigheid dat dit verweer niet volledig te volgen is, blijkt productie 9 uit een stapel documenten van ongeveer 1½ cm te bestaan, welke documenten - vermoedelijk - door betrokkene op allerlei plekken zijn voorzien van (vaak niet goed leesbare) handgeschreven notities, waarvan de relevantie in relatie tot het verweer onduidelijk is. Onduidelijk is ook of deze stapel documenten onderdeel uitmaakt van de controledocumentatie. Betrokkene is er ook na de zitting van 4 juni 2021 helaas niet in geslaagd zijn verweer voldoende helder voor het voetlicht te brengen.

20.1. De Accountantskamer is van oordeel dat uit het controledossier niet blijkt dat betrokkene met betrekking tot de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen voldoende werkzaamheden heeft verricht. Uit het controledossier blijkt niet dat betrokkene heeft vastgesteld welke handelingen door functionarissen van [BV2] zijn verricht en of die functionarissen daartoe wel bevoegd waren. De vermelding van de naam van een functionaris van [BV2] op het voorblad van een voorcalculatie levert op zichzelf nog geen informatie op over diens bevoegdheid, zodat dit verweer van betrokkene geen doel treft. In het controledossier is bij een van de processtappen een “X” bij een functionaris werkzaam op een bepaalde afdeling van [BV2] geplaatst, zonder dat is vastgesteld welke handeling die functionaris (bevoegd) heeft verricht. Op grond van Standaard 330.10 dient een accountant controlewerkzaamheden te verrichten gericht op het verkrijgen van controle-informatie over onder meer de vraag *“door wie of met welke middelen”* de interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast. Vanzelfsprekend dient daarbij ook te worden vastgesteld dat de medewerker die een dergelijke maatregel heeft toegepast daartoe bevoegd is.

20.2. Betrokkene heeft bij processtap 15d *“Opboeking in Exact”* en bij processtap 16 *“Deel Betaling*

van de verkoopfactuur” van de 21 processtappen (zie rov. 18.3.) niets ingevuld. Daardoor blijkt uit het controledossier niet dat de desbetreffende verkoop tot een omzetboeking en vervolgens een ontvangst door [BV2] heeft geleid. Bij één project (nummer 5) heeft betrokkene onder meer niet vastgesteld dat - naar vast staat - een aantal documenten die op dit project betrekking hebben in 2015 was gedateerd. Betrokkene heeft in het controledossier bij een ander project (nummer 1) niet vastgelegd hoe *“een verschil t.o.v. budget”* door welke, daartoe bevoegde functionaris van [BV2] is geconstateerd en met behulp van welke interne beheersingsmaatregel vervolgens correct is opgelost.

20.3. Evenmin heeft betrokkene de opzet van de interne beheersingsmaatregelen voldoende geëvalueerd. Zo heeft betrokkene niet vastgesteld welke handelingen door welke functionarissen van [BV2] bij een adequate uitvoering van de interne beheersingsmaatregelen behoren te worden uitgevoerd (Standaard 315.13) en dat die handelingen op zichzelf effectief zijn om een afwijking van materieel belang in een bewering (zoals die met betrekking tot de volledigheid van de omzet) te voorkomen, te ontdekken en te corrigeren (Standaard 330.8 en 330.A20).

20.4. Uit het controledossier blijkt niet dat betrokkene de betrouwbaarheid van de datadump uit Sumatra per 2 december 2016 (zie rov. 18.4.) heeft geëvalueerd. Betrokkene stelt in dit verband dat hij een inlogcode van Sumatra had. Als hij daarmee wil betogen - hij stelt het niet met zoveel woorden - dat hij op 2 december 2016 het betreffende lijstwerk zelf heeft gemaakt, dan blijkt dat niet uit het controledossier. Van de bij de 13 projecten behorende documenten (bijvoorbeeld de opdrachtbevestigingen en de verkoopfacturen), die volgens het controledossier door een medewerkster van [BV2] op 2 december 2016 zijn *“voorbereid”*, heeft betrokkene de betrouwbaarheid ook niet geëvalueerd. Een en ander is in strijd met Standaard 500.9. Daaraan doet niet af dat betrokkene, zoals hij stelt, op grond van Standaard 240.13 documenten van [BV2] in beginsel als authentiek mag aanvaarden. Betrokkene moet op grond van Standaard 500.9 evalueren of de ontvangen documenten in relatie tot de 13 projecten en de 21 processtappen betrouwbaar zijn. Dat is niet hetzelfde als authentiek. De strijdigheid met Standaard 500.9 klemt temeer nu betrokkene de volledigheid van de omzet als een significant (audit)risico heeft ingeschat en de documenten door een medewerkster van [BV2] zijn *“voorbereid”*. Uit Standaard 330.7 volgt dat naarmate het risico op een afwijking van materieel belang hoger wordt ingeschat, de accountant overtuigender controle-informatie moet verkrijgen.

21.1. Het verweer van betrokkene dat hij niet de volledigheid van de omzet, dat wil zeggen of alle prestaties in de omzet zijn verantwoord, hoeft te controleren is bij de klacht over de controle van de jaarrekening van [BV1] reeds besproken en verworpen. De Accountantskamer verwijst kortheidshalve daarnaar.

21.2. De Accountantskamer merkt voor de volledigheid nog op dat ook als de werkzaamheden ten aanzien van de 13 projecten een gegevensgerichte controle zijn, die werkzaamheden geen voldoende en geschikte controle-informatie opleveren. Betrokkene heeft niet aannemelijk gemaakt dat de selectie van de 13 projecten een geldige steekproef als bedoeld in Standaard 530 is. Uit de deelwaarneming ten aanzien van de 13 projecten kan op grond van Standaard 500.A55 geen conclusie over de gehele populatie van de omzet worden getrokken.

22. De 7 klachtonderdelen zijn gegrond.

23. De AFM heeft voorts een aantal klachtonderdelen geformuleerd die betrekking hebben op de gegevensgerichte controle van de omzet. De Accountantskamer zal ook deze klachtonderdelen

samengevat weergeven en achtereenvolgens bespreken.

Klachtonderdeel 8: de cijferanalyse is met onvoldoende diepgang uitgevoerd.

Klachtonderdeel 9: de data-analyse heeft geen voldoende en geschikte controle-informatie opgeleverd.

Klachtonderdeel 10: de controle van de afgrenzing van de omzet is onvoldoende uitgevoerd.

Klachtonderdeel 11: de afloopcontrole van de debiteuren geeft onvoldoende controle-informatie over de beweringen ten aanzien van de totale omzet.

Klachtonderdeel 8: de cijferanalyse is met onvoldoende diepgang uitgevoerd.

24.1. De Accountantskamer stelt vast dat het controledossier twee documenten bevat die door de AFM als cijferanalyses als bedoeld in Standaard 520 zijn aangemerkt. Het ene document (getiteld: “[BV2]; eindejaarscontrole 2016 Omzet cijferbeoordeling 2016”) betreft de omzet en de kostprijs van de omzet waarbij de marge 2016 inclusief en exclusief personeelskosten is berekend. Betrokkene heeft in dit document zijn bevindingen en conclusie ten aanzien van de volledigheid van de omzet opgenomen. Het andere document is een meerjarenoverzicht van de winst- en verliesrekening 2012 tot en met 2016 waarin betrokkene (verklarende) opmerkingen heeft geplaatst. Dit document heeft naar het oordeel van de Accountantskamer kenmerken van een trendanalyse.

24.2. Betrokkene stelt dat beide documenten geen cijferanalyses als bedoeld in Standaard 520 zijn, maar cijferbeoordelingen om welke reden hij geen verwachting (Standaard 520.5c) heeft opgebouwd. Daarvan uitgaande rijst de vraag, die betrokkene overigens niet heeft beantwoord, om welke reden(en) hij beide documenten, inclusief zijn bevindingen, conclusie en opmerkingen, in zijn controledossier heeft opgenomen als die geen cijferanalyses zijn.

24.3. De Accountantskamer overweegt verder het volgende. Het document “[BV2]; eindejaarscontrole 2016 Omzet cijferbeoordeling 2016” behelst een gegevensgerichte cijferanalyse. Betrokkene heeft aan die analyse immers zekerheid willen ontleen wat blijkt uit zijn daarin ook opgenomen bevindingen en conclusie. Deze analyse moet daarom voldoen aan Standaard 520.5 (kort gezegd: geschiktheid, betrouwbaarheid, verwachting en aanvaardbare afwijking) en nu dat niet het geval is, is het klachtonderdeel in zoverre gegrond.

24.4. Wat betreft het andere document, het meerjarenoverzicht, overweegt de Accountantskamer dat Standaard 520.6 en 7 daarop van toepassing is, omdat het een afrondende cijferanalyse betreft. Naar het oordeel van de Accountantskamer heeft de AFM niet althans onvoldoende toegelicht en onderbouwd dat het meerjarenoverzicht niet aan deze paragrafen van Standaard 520 voldoet. De in Standaard 520.7 bedoelde en volgens de AFM ontbrekende verificatie van de verkregen inlichtingen, hoeft alleen plaats te vinden indien sprake is van inconsistenties en onverklaarbare significante verschillen. Gesteld noch gebleken is dat hiervan sprake is. Het klachtonderdeel is in zoverre ongegrond.

Klachtonderdeel 9: de data-analyse heeft geen voldoende en geschikte controle-informatie opgeleverd.

25.1. De Accountantskamer stelt vast dat de data-analyse, met gebruikmaking van een datadump uit de drie applicaties Swift, Exact Globe en Sumatra (voor zover relevant in verband met het klachtonderdeel), werkzaamheden betreft met betrekking tot, verkort weergegeven, a) de begin- en einddata van de projecten, b) de gemiddelde duur van de projecten in de periode 2010-2016, c) de

kostprijs en de omzet, d) de combinatie van de projecten volgens Sumatra met die volgens Exact Globe en andersom en e) de combinatie van de inkoopfacturen volgens Swift en de kosten uit Sumatra. Daarbij heeft betrokkene meerdere verschillen en onjuistheden met betrekking tot de start- en einddatum van de projecten en de projecten zelf geconstateerd, die door hem in het *“Verslag van de Data-analyse werkzaamheden”* zijn opgesomd. Een van die onjuistheden is, dat in 2015 161 projecten zijn gestart met een projectnummer uit 2016 en in 2016 156 projecten zijn gestart met een projectnummer uit 2017. Betrokkene heeft vastgesteld dat Exact Globe geen afgedwongen invoercontrole (applicationtools) kent op de begin- en einddatum van een project. Uit de *“Vastlegging IT-omgeving t.b.v. de controle van de jaarrekening”* (onderdeel van het controledossier) blijkt, dat de applicaties Sumatra, Exact Globe en Swift in verbinding staan met een SQL-database. De vastlegging vermeldt: *“Exact Globe gebruikt een SQL database. Sumatra en SWIFT Facturen kunnen ook uit deze database data lezen”* en *“Sumatra leest periodiek of op handmatig verzoek Actuels en Budget uit de SQL database van Exact Globe”*. Onweersproken is gebleven dat data tussen Exact Globe en de SQL database worden uitgewisseld en dat Excel-sheets met budgetplanning in deze database worden ingevoerd.

25.2. De kern van het klachtonderdeel is, dat betrokkene door middel van het aansluiten van data uit Sumatra en Exact Globe geen voldoende en geschikte controle-informatie ten aanzien van de omzet heeft verkregen, omdat beide applicaties in verbinding staan met dezelfde SQL database en daarmee data uitwisselen. De omzet wordt in beide applicaties dus niet onafhankelijk van elkaar geregistreerd. Daardoor levert de vergelijking/combinatie van de datadumps geen voldoende en geschikte controle-informatie op. En hoewel de data uit dezelfde SQL database komen, heeft betrokkene bij zijn analyse toch meerdere verschillen en fouten met betrekking tot onder meer de start- en einddata van projecten en projectnummers geconstateerd. Ook heeft betrokkene geconstateerd dat de kostprijs volgens Sumatra afgerond € 1.600k minder bedraagt dan die volgens Swift. Tijdens de bespreking op 5 juli 2021 is aan de orde gesteld of betrokkene in verband met deze constatering aanvullende werkzaamheden heeft verricht en zo ja, waar die werkzaamheden in het controledossier zijn vastgelegd. Betrokkene heeft naar het oordeel van de Accountantskamer niet aannemelijk gemaakt dat uit het controledossier ten tijde van de afgifte van de controleverklaring volgt, dat hij noodzakelijke, aanvullende controlewerkzaamheden heeft verricht. Zijn verwijzing in relatie tot het verschil in kostprijs van € 1.600k naar zijn productie 15 baat betrokken niet. Productie 15 bestaat uit een stapel documenten waaraan zonder toelichting van de kant van betrokkene, die ontbreekt, geen relevant verweer kan worden ontleend. Van het *“Verslag van de Data-analyse werkzaamheden”* van betrokkene bestaan inmiddels drie verschillende versies, waarvan twee met reacties van betrokkene op de kritiek van de AFM, maar ook die versies stemmen niet volledig met elkaar overeen.

Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel 10: de controle van de afgrenzing van de omzet is onvoldoende uitgevoerd.

26.1. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene het volgende risico heeft geïdentificeerd: *“afgrenzing (onderhanden projecten en tijdigheid facturen).”* Volgens het controledossier is dit risico door een tweetal maatregelen gemitigeerd: *“controle op de verkopen vanuit afdeling sales (belang bonus)”* en *“controle op de verkoop vanuit de afnemers (veelal grote ondernemingen met een interne controleafdeling).”*

26.2. De AFM stelt dat betrokkene geen werkzaamheden heeft uitgevoerd om vast te stellen of de omzet uit de projecten in de juiste periode is verantwoord, terwijl hij onvoldoende inzicht heeft verkregen in de interne beheersingsmaatregelen en betrokkene bij de data-analyse heeft vastgesteld

dat in Exact Globe de invoercontroles op de begin- en einddatum van de projecten ontbreken.

26.3. De Accountantskamer overweegt dat de doorlooptijd van de projecten (die wekelijks starten) volgens betrokkene gemiddeld 60 dagen bedroeg. Daarvan uitgaande zouden er op 31 december 2016 projecten moeten hebben bestaan met een resterende doorlooptijd van 1 tot 60 dagen. De controle op de correcte invoerdatum van de begin- en einddata van de projecten was bij [BV2] echter niet afdoende geregeld, zodat het maar de vraag is of betrokkene wel een correcte gemiddelde doorlooptijd heeft kunnen vaststellen.

26.4. Betrokkene heeft in dit verband verwezen naar zijn verweer inzake de dp-test, maar de Accountantskamer heeft bij de bespreking van die test vastgesteld dat betrokkene de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen niet voldoende heeft vastgesteld, zodat deze verwijzing niet slaagt. Betrokkene heeft gesteld, althans zo begrijpt de Accountantskamer zijn verweer, dat hij per 31 december 2016 154 onderhanden projecten heeft geïdentificeerd en dat is volgens hem *“zichtbaar vanuit het OHP overzicht in het FDS dossier.”* Daargelaten dat bij dit verweer een toelichting ontbreekt, is met de vaststelling van het aantal onderhanden projecten per 31 december 2016 niet de afgrenzing van de omzet 2016 bepaald, zodat het verweer ook geen doel treft. Bij de afgrenzing van de omzet gaat het immers om de vraag of de in 2016 verantwoorde omzet terecht in dat jaar is verantwoord. Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel 11: de afloopcontrole van de debiteuren geeft onvoldoende controle-informatie over de beweringen ten aanzien van de totale omzet.

27.1. De Accountantskamer stelt vast dat in het controledossier een debiteurenlijst per 31 december 2016 is opgenomen waarop betrokkene werkzaamheden heeft uitgevoerd. Betrokkene heeft op 28 april 2017 uit Exact Globe een lijst van openstaande posten per 31 december 2016 (in totaal € 5.302k) geëxporteerd met als doel de afloop ervan vast te stellen. Betrokkene heeft vastgesteld dat *“de posten 2016 vrijwel volledig zijn voldaan, enkele posten resteren nog (volume € 20k). Middels controle brondocumenten is vastgesteld dat de vordering terecht zijn (sic) opgenomen (order versus factuur)”*.

27.2. De AFM stelt dat de controle van de afloop van de debiteuren geen controle-informatie oplevert met betrekking tot de volledige omzet van € 27.665k, maar alleen met betrekking tot het bedrag aan omzet van € 5.320k en dan alleen de beweringen inzake de nauwkeurigheid en het voorkomen van de omzet. Daarnaast blijken volgens de AFM de afloopcontrole, de werkzaamheden met betrekking tot de op 28 april 2017 nog openstaande posten (volume € 20k) en de controle of de gefactureerde prestaties wel zijn verricht, niet uit het controledossier.

27.3. Betrokkene heeft erkend dat *“De documentatie van de betaling in 2017 op de openstaande posten (...) voor verbetering vatbaar is”*. Betrokkene betwist echter dat de afloopcontrole is gedaan om controle-informatie over de totale omzet te verkrijgen. De AFM heeft tegenover dit verweer niet aannemelijk gemaakt dat betrokkene met de afloopcontrole heeft beoogd controle-informatie over de totale omzet te verkrijgen. Ook uit het verslag van het gesprek op 5 juli 2021 kan de Accountantskamer dat oogmerk niet afleiden. Betrokkene heeft op 5 juli 2021 verwezen naar zijn verweer op dit onderdeel bij [BV1], waarmee hij kennelijk doelt op blz. 86 van zijn verweerschrift (opgenomen bij rov. 15.3). In zijn nader verweerschrift heeft hij gesteld dat hij nergens heeft gedocumenteerd *“dat de afloop van de debiteuren controle informatie geeft over de omzetverantwoording ad € 27 mio.”*

Het klachtonderdeel is ongegrond.

27.4. De Accountantskamer merkt nog het volgende op. Betrokkene stelt dat *“het totaal niet aannemelijk is dat er een faktuur verzonden kan worden als er niet is gepresteerd”*, maar hiermee redeneert betrokkene ten onrechte het risico weg dat een factuur is opgemaakt en betaald, terwijl de prestatie niet of nog niet is verricht. Het enkele feit dat een betaling heeft plaatsgevonden toont niet aan dat de prestatie is verricht. Betrokkene dient bij de controle van de omzet vast te stellen dat de verantwoorde omzet verband houdt met geleverde prestaties.

27.5. De slotsom is dat alle onderdelen van de klacht inzake de controle van de jaarrekening van [BV2] gegrond zijn, behalve klachtonderdeel 8 dat deels ongegrond is en klachtonderdeel 11 dat geheel ongegrond is.

Bespreking klachtonderdeel wijziging controledossier [BV2] na ommekomst wettelijke archiveringstermijn

28.1. De Accountantskamer stelt het volgende vast. In de brief van de AFM aan betrokkene van 10 oktober 2017 is hem onder meer verzocht te bevestigen dat in de controledossiers geen wijzigingen zijn aangebracht na de datum waarop die dossiers zijn afgesloten. Op 21 december 2017 heeft betrokkene dienovereenkomstig de AFM bericht. In die brief staat ook dat *“de mutaties die blijken uit de logging in FDS met u en/of uw collega’s (zijn) besproken.”* In het controledossier is een door betrokkene overgelegd document opgenomen waarin betrokkene heeft vermeld:

“Na sluiting van het dossier is gebleken dat enkele documenten welke onderdeel zijn van controledossier abusievelijk nog niet in het digitale dossier waren opgenomen (stonden nog in klantdirectory).

Het betreft:

- (...)

-Dual purpose test verkopen: FDS sectie interim/1.9.3.5

- (...)

De desbetreffende controle-informatie was aanwezig op moment afgifte verklaring, het betreft geen nieuwe informatie.

Met inachtneming van het bovenstaande is in overleg met de externe accountant/compliance officer besloten om het gesloten controledossier te heropenen om de desbetreffende documenten toe te voegen en daarna opnieuw te sluiten. Heropening en sluiting dossier op 21 november 2017.

Voor akkoord

γ”

28.2. De mededeling in dit document en het daarmee overeenstemmende verweer van betrokkene dat de wijziging met de externe accountant/compliance officer is besproken en dat die ermee akkoord is (of zijn) gegaan, is misleidend. Betrokkene heeft ter zitting desgevraagd immers bevestigd dat hij zelf zowel de externe accountant als de compliance officer is. De Accountantskamer merkt dit op vanwege de ernst van deze misleidende mededeling. De AFM heeft hierover geen klachtonderdeel geformuleerd en bij de bepaling van de maatregel heeft de Accountantskamer er daarom ook geen rekening mee gehouden.

28.3. Vast staat dat betrokkene de inhoud van het controledossier op het onderdeel dp-test, een Exceldocument, heeft gewijzigd. De wijziging is op 21 november 2017 toegepast toen de wettelijke archiveringstermijn van 60 dagen (artikel 11 Bta) na de ondertekening van de accountantsverklaring (op 13 juli 2017) was verstreken.

28.4. De AFM heeft ter zitting desgevraagd verklaard dat betrokkene met een beroep op Standaard 230.13 wordt verweten, dat in het controledossier niet is vastgelegd door wie en wanneer de mutaties in het Exceldocument zijn aangebracht. Het controledossier vermeldt alleen door wie en wanneer het document is toegevoegd.

28.5. De Accountantskamer overweegt het volgende. Tot het controledossier behoorde aanvankelijk een Exceldocument bestaande uit twee tabbladen. Het was daarin opgenomen met de titel: *“1.9 Verkopen, bijlage 6409- Werkzaamheden interim projecten, DOCUMENT IS VERVALLEN (FDS 719)”*. Dit Exceldocument is op 21 november 2017 vervangen waarbij de inhoud van het oorspronkelijke Exceldocument is overgenomen, gewijzigd en uitgebreid. De uitbreiding bestaat uit het volgende. De informatie die op het oorspronkelijke tweede tabblad stond is overgenomen op een nieuw, derde tabblad waarbij vier kolommen (getiteld: *“voorcalc., inkoop, offerte verk. en controle budget”*) zijn toegevoegd en in deze toegevoegde kolommen is in elke rij (van 13 projecten) een *“V”* geplaatst. De overgenomen en gewijzigde informatie betreft het volgende. De tekst op het oorspronkelijke tweede tabblad is met weglating van sommige regels, zoals de regel *“vastgesteld dat alle verplichte documenten aanwezig zijn”*, overgezet naar het derde tabblad. Op het tweede tabblad stond in de kolom opmerkingen/bevindingen bij het project: *“ad € 1.975 omzet verschil met actueel, verklaring door maandafsluiting. geen nacal.”* Op het toegevoegde derde tabblad staat: *“€ 1.975 verschil met verkoopfacturen, e.e.a. conform brondocumenten”*. Vast staat dat het Exceldocument bestaande uit drie tabbladen tot 21 november 2017 niet in het controledossier was opgenomen.

28.6. Volgens betrokkene is naar aanleiding van de interne kwaliteitsbeoordeling (afgerond op 25 september 2017) het Exceldocument bestaande uit drie tabbladen op 21 november 2017 in het controledossier opgenomen, maar is dit document op 20 september 2017 gedateerd. Het document stond per abuis nog in *“de klantdirectory”* en *“de cliëntmap”* en was nog niet opgenomen in het *“FDS controledossier”*. Na de controleverklaring van 13 juli 2017 is de relatie met [BV2] beëindigd en daardoor kon hij geen nieuwe controle-informatie meer verkrijgen, aldus betrokkene. De door betrokkene verwijderde tekst was voor de controle van de jaarrekening 2016 niet relevant, de gewijzigde tekst betreft de grammatica ervan en het toegevoegde tabblad 3 bevat volgens betrokkene uitsluitend informatie afkomstig van het oorspronkelijke tabblad 2, zo luidt zijn samengevat verweer.

28.7. Standaard 230.13 waarnaar de AFM heeft verwezen betreft de situatie waarin een accountant na de datum van de controleverklaring nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of tot nieuwe conclusies komt. Gesteld noch gebleken is dat betrokkene na 13 juli 2017 nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd. Evenmin is gesteld of gebleken dat de in het nieuwe Exceldocument opgenomen informatie tot een wijziging van de jaarrekening of de controleverklaring zou kunnen hebben geleid (Standaard 230.A20). De verwijzing naar Standaard 230.13 is naar het oordeel van de Accountantskamer dan ook niet juist. Standaard 230.16 is wel van toepassing. Het gaat om veranderingen in de bestaande controledocumentatie en het toevoegen van nieuwe elementen aan die documentatie. Uit deze Standaard volgt dat een accountant, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, de specifieke redenen van het aanbrengen en wanneer en door wie de veranderingen en toevoegingen zijn aangebracht en beoordeeld, dient te documenteren. Het verweer van betrokkene met betrekking tot de aard en inhoud van de veranderingen en toevoegingen, is dan ook niet relevant. Uit het controledossier blijkt wel dat betrokkene de inhoud van dit dossier door middel van het toevoegen van het Exceldocument bestaande uit drie tabbladen heeft gewijzigd, maar de specifieke redenen ervan zijn er niet in opgenomen. Betrokkene heeft daarmee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van

vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

28.8. Het klachtonderdeel is gegrond.

5. De maatregel

Omdat de klacht grotendeels gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van drie maanden acht de Accountantskamer passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene bij de twee wettelijke controles onvoldoende professioneel-kritisch is geweest en dat hij tekortgeschoten is in het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Betrokkene heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Volgens betrokkene begrijpt niemand wat de AFM met de indiening van de klacht wil bereiken. Deze opmerking illustreert dat betrokkene niet goed inziet wat van hem als controlerend accountant wordt verlangd en wat zijn verbeterpunten zijn. Het doel van de klacht is uiteraard dat de controle van de jaarrekeningen zal verbeteren. De verbeterpunten gaan verder dan enkel de documentatie in het controledossier ten aanzien waarvan betrokkene heeft erkend dat die beter kan. Dat door de controles geen nadeel is ontstaan en dat niet is gebleken dat de jaarrekeningen fouten bevatten zoals betrokkene heeft aangevoerd, is niet relevant en doet er niet aan af dat de beide controleverklaringen op ondeugdelijke gronden zijn afgegeven. Ook rekent de Accountantskamer het betrokkene aan dat hij het controledossier van [BV2] inhoudelijk heeft gewijzigd zonder daarbij de toepasselijke regelgeving volledig en strikt na te leven. De Accountantskamer houdt in het voordeel van betrokkene rekening met de lange duur van het onderzoek door de AFM, waardoor de periode van onzekerheid voor betrokkene over de afloop van de toetsingen lang heeft geduurd.

6. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart alle klachtonderdelen gegrond, behoudens de klachtonderdelen 8 en 11 inzake de controle van de jaarrekening van [BV2] die respectievelijk deels en geheel ongegrond zijn;
- 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. C.H. de Haan, voorzitter, mr. A.A.J. Lemain en mr. A.M. van Amsterdam (rechterlijke leden) en drs. J. Hetebrij RA en drs. W.J. Schoonderbeek RA (accountantsleden), in

aanwezigheid van mr. A. van der Weij, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 15 augustus 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.