

UITSPRAAK van **4 november 2022** op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 23 maart 2022 ontvangen klacht met nummer **22/506 Wtra AK** van

de besloten vennootschap X B.V.

gevestigd te [plaats1]

KLAAGSTER

advocaat: mr. I.J. Janssens te Den Haag

t e g e n

Y

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats2]

BETROKKENE

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de door betrokkene overgelegde bijlagen 1 tot en met 10, die de Accountantskamer op 27 juni 2022 heeft ontvangen
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 8 juli 2022. Voor klaagster is [A] verschenen, bijgestaan door de advocaat. Betrokkene is ook verschenen.

2. De uitspraak samengevat

2.1. Klaagster is een samenwerking aangegaan met een andere onderneming met als doel de markt voor online sportwedenschappen te betreden. Na enkele jaren is er onenigheid ontstaan tussen de beide ondernemingen. Betrokkene is gevraagd om in een rapport van feitelijke bevindingen te beschrijven hoe de omzet en kosten tussen de samenwerkende ondernemingen worden doorbelast. Volgens klaagster heeft betrokkene zich bij de aanvaarding en uitvoering van de opdracht niet gehouden aan de eisen die voortvloeien uit Standaard 4400N. De opdrachtbevestiging dateert van 14 oktober 2019, terwijl het rapport één dag later is opgesteld. Ook bij de opstelling van het rapport heeft betrokkene volgens klaagster diverse steken laten vallen. Zo ontbreekt voor het merendeel van de gerapporteerde bevindingen een gedetailleerde

weergave van de bronnen waarop betrokkene zich heeft gebaseerd. Ook heeft betrokkene in het rapport conclusies getrokken waardoor het rapport een bepaalde mate van assurance heeft gekregen.

2.2. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene voldoende heeft toegelicht dat de opdracht al eerder was bevestigd. De klacht is in zoverre ongegrond. Met klagster is de Accountantskamer van oordeel dat betrokkene niet met voldoende gedetailleerdheid verslag heeft gedaan in zijn rapport en dat betrokkene een mate van assurance heeft opgewekt in het rapport, die niet past bij een Standaard 4400N-opdracht. De klacht is dus in zoverre gegrond. De Accountantskamer legt aan betrokkene de maatregel van berisping op.

3. De feiten

3.1. Betrokkene is sinds 1999 ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Hij is verbonden aan [accountantskantoor1] in [plaats2].

3.2. Klagster en [BV1]. ([BV1]) zijn in 2015 gaan samenwerken. Zij hebben de aandelen in [BV2] ([BV2]) en in [BV3] ([BV3]) bij helfte verdeeld. [BV1] is opgericht en werd aanvankelijk bestuurd door [B]. Klagster en [BV1] wilden de markt voor online sportwedenschappen betreden. [BV2] exploiteerde de websites voetbalprimeur.nl/.be. De verkoop van advertentieruimte op genoemde websites is exclusief uitbesteed aan [BV4], later [BV5] ([BV5]) geheten. [BV5], een 100% dochtervennootschap van [BV1], ontving daarvoor een commissie van 15% van de gerealiseerde omzet.

3.3. Tussen klagster en [BV1] is onenigheid ontstaan over de wijze van exploitatie van [BV2] en [BV3]. In een procedure bij de Ondernemingskamer (OK) van het Gerechtshof Amsterdam heeft klagster geklaagd dat [BV1] onvoldoende inzicht geeft aan klagster in de berekening van de omzet en inkoop van de gerealiseerde omzet van [BV2]. Volgens [B] wordt er in de onderneming gefraudeerd.

3.4. [BV1] heeft in verband met de verwijten van [B] aan betrokkene de opdracht gegeven een rapport van feitelijke bevindingen op te stellen waarin de methodiek van doorbelasting van omzet en kosten tussen [BV2] en [BV5] duidelijk wordt gemaakt. Betrokkene heeft zijn opdracht bevestigd in een brief van 14 oktober 2019. In het rapport, dat op 15 oktober 2019 is gedateerd, wordt het doel van de opdracht omschreven: *‘om duiding te geven aan het gestelde door [A] en [B] en respectievelijke c.s.. Genoemde partijen hebben zich geuit omtrent de wijze waarop onderlinge doorbelastingen plaatsvinden die niet overeen zou komen met de daartoe gemaakte afspraken en met als, kennelijk, oogmerk aandeelhouder(s) te benadelen’.*

3.5. Het rapport, voorzover voor de beoordeling van deze zaak van belang, wordt als volgt geciteerd en geparafraseerd weergegeven:

‘Werkzaamheden en bevindingen

(...)

Wij zijn nagegaan hoe de boekingsgang tussen [BV5] en publishers, waaronder en specifiek [BV2], verloopt. Middels een willekeurige steekproef die boekjaar 2017 beslaat, zijn we tevens nagegaan of dit proces bestendig verloopt.

In overeenstemming met de opdrachtvoorwaarden hebben wij de volgende werkzaamheden verricht:

- *Kennis nemen van de uitingen van partijen.*
- *Interviewen van betrokkenen bij bedoeld proces.*
- *Nagaan van overeenkomsten met derden, concreet: nagaan van afspraken met leveranciers en afnemers.*
- *Nagaan verloop van processen.*
- *Bestuderen opzet grootboek.*
- *Opzetten steekproef.*
- *Van 25 transacties nagegaan hoe deze zijn verwerkt bij [BV5] en bij [BV2].*
- *Nagaan van beheersmaatregelen en functiescheidingen in het proces.*
- *Beschrijven bevindingen'.*

3.5.1. Wat in het rapport volgt, is een beschrijving door betrokkene van een verkoopproces van advertentieruimte. [BV2] exploiteert als publisher een website en stelt advertentieruimte tegen betaling beschikbaar. De verkoop van die advertentieruimte heeft [BV2] uitbesteed aan [BV5]. [BV5] beweegt op een marktplaats, waar aanbod via Sell Side Platforms (verder: SSP's) en vraag via Demand-Side Platforms bij elkaar komen. Iedere SSP verstrekt aan [BV5] maandelijks een Seller Statement (factuur) waarop de opbrengsten uit de afgelopen periode zijn weergegeven. De SSP's presenteren op een dergelijk statement het bedrag dat zij uitbetalen aan [BV5]. [BV5] maakt de opbrengsten voor haar klanten zichtbaar op een online dashboard, dat door middel van een koppeling (application programming interface (verder: API)) kan communiceren met de SSP's. De API communiceert met de programmatuur van de SSP's en haalt dagelijks de data uit die programmatuur. Die data worden door de SSP's aangeleverd in de vorm van comma separated values bestanden (CSV's). Na binnenkomst van de CSV's bij [BV5] worden deze via de API verwerkt en leesbaar gemaakt op het online dashboard. Bij deze verwerking worden de opbrengsten van [BV5] gemuteerd met een viertal door haar bij de publishers (waaronder [BV2]) in rekening gebrachte fees. Eén van deze fees betreft het aandeel dat door [BV5] wordt ingehouden conform de door haar met de publisher (waaronder [BV2]) overeengekomen vergoeding voor haar werkzaamheden.

De SSP's geven in de maandelijkse seller statement geen specificatie van de door hen berekende kosten. Die kosten blijken uit de overeenkomsten die [BV5] en de SSP's hebben gesloten.

3.5.2. Betrokkene heeft door middel van een steekproef getracht de 'effectieve werking' van de beheersmaatregelen in kaart te brengen, maar *'het blijkt (...) niet mogelijk om vanuit de ruwe data de betreffende facturen te controleren'*. Om die reden heeft klaagster met een andere aanpak geprobeerd de interne aansluiting tussen de ruwe data (de CSV's) die [BV5] ontvangt vanuit de SSP's en de seller statements te vinden. Daarover heeft betrokkene het volgende gerapporteerd:

1. *'Nagegaan hoe intern periodiek aansluiting wordt gezocht tussen de 'ruwe data' en de seller statements. Enkele aansluitingen zijn wij nagegaan.*
2. *Interviews gehouden met een persoon van Tech, een persoon van de Financiële Administratie en een persoon van Sales; welke data wordt gebruikt en hoe komt die data tot stand? Welke activiteiten worden daarbij verricht? Wie doet wat in het proces? Hoe leidt die individuele data via de API tot een zichtbare mutatie op het dashboard?*
3. *Proces gevolgd van de gegevens via API voor een aantal mutaties, van 'binnenkomst', tot zichtbare presentatie op het 'dashboard'. Dit betrof dezelfde (unieke) gegevens en daardoor vastgesteld dat de juiste gegevens op de juiste titel (publisher) worden*

verantwoord.

4. *Periodieke verbandscontroles uitgevoerd en aansluitingen gemaakt tussen 'volume' en 'omzet'.*
5. *De juistheid van koersverschillen, kosten en doorberekeningen nagegaan middels opgaven van SSP's, overeenkomsten met SSP's, overeenkomsten met bureaus, overeenkomsten met publishers (ook [BV2]) en doorbelastingen van kosten via het grootboek'.*

3.5.3. Het rapport sluit als volgt af:

'Op basis van het voorgaande hebben wij, overkoepelend, aansluiting kunnen vinden bij de data die van derden (SSP's) wordt ontvangen en de data zoals gepresenteerd aan derden (ook ter zake [BV2]) via het 'dashboard'. Voor het boekjaar 2017 hebben wij eveneens aansluiting kunnen vinden tussen de gegevens afkomstig van het dashboard ([BV2]) en de in de concept jaarrekening van 2017 gepresenteerde omzet ([BV2]).

Verder hebben wij onze bevindingen ten aanzien van onze werkzaamheden inzake de opzet en de werking van het (interne-) beheersingssysteem weergegeven. Wij hebben eveneens het proces weergegeven dat vanuit 'de verkoop' leidt tot een boeking in het grootboek. Tevens hebben wij op basis van onze bevindingen weergegeven welke kosten en kostensoorten leiden tot de verschillende afrekeningen tussen [BV5] en publishers, alsmede de boekingen in het grootboek van [BV5] en van [BV2]. Uit de bevindingen naar aanleiding van onze werkzaamheden komen geen afwijkingen ten opzichte van de norm (overeenkomst, protocol, verwerking data, boeking grootboek, facturatie) naar voren'.

4. De klacht

4.1. Betrokkene heeft volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. De kern van de klacht is dat betrokkene bij het aangaan van zijn opdracht en bij het opstellen van zijn rapport van feitelijke bevindingen in strijd heeft gehandeld met de normen die volgen uit Standaard 4400N van de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (verder: Standaard 4400N). Klaagster verwijt betrokkene het volgende:

- a. De overeenkomst van opdracht is niet overeenkomstig Standaard 4400N tot stand gekomen.
- b. Het rapport maakt niet inzichtelijk waarop de bevindingen van betrokkene zijn gebaseerd.
- c. De bewoordingen en conclusies die betrokkene heeft gebruikt en opgenomen in het rapport suggereren een mate van assurance die niet past bij een rapport van feitelijke bevindingen.

5. De beoordeling

5.1. Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft moet worden getoetst aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en Standaard 4400N .
De klacht is ontvankelijk.

5.2. Volgens betrokkene moet de Accountantskamer de klacht om drie redenen niet-ontvankelijk verklaren.

5.3.1. Op de eerste plaats meent betrokkene dat de klacht niet aan de vormvereisten voldoet.

Klaagster heeft volgens betrokkene niet alle in haar bezit zijnde stukken die op de zaak betrekking hebben overgelegd, terwijl dat wel verplicht is op grond van artikel 22 van de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra). Betrokkene heeft, ter onderbouwing van zijn stelling, een aantal aanvullende stukken overgelegd die volgens hem ook betrekking hebben op de onderhavige klachtzaak en die niet door klaagster zijn overgelegd.

5.3.2. De Accountantskamer overweegt als volgt. Artikel 22 lid 3 Wtra draagt de klager op de stukken die op de zaak betrekking hebben te overleggen, vooral om duidelijk te maken dat hierin geen taak is weggelegd voor de Accountantskamer of voor de beklagde accountant. Het is immers aan de klager om de feiten en omstandigheden te stellen en aannemelijk te maken die kunnen leiden tot de conclusie dat betrokkene tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld. Het gegeven dat betrokkene beschikt over stukken die naar zijn mening ook van belang zijn voor de beoordeling van de klachtzaak en die door klaagster niet zijn overgelegd, brengt op zichzelf genomen niet met zich dat klaagster niet ontvankelijk is in haar klacht.

5.4.1. Op de tweede plaats meent betrokkene dat klaagster geen redelijk belang heeft bij de beoordeling van de klacht. Zij wil slechts aanpassing van het rapport van feitelijke bevindingen. Daarbij trekt betrokkene de goede trouw van klaagster in twijfel. Klaagster neemt in diverse procedures steeds wisselende standpunten in.

5.4.2. Uit het bepaalde in artikel 22 lid 1 Wtra volgt dat een ieder kan klagen over een vermoeden van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen of nalaten van een accountant. Niet vereist is dat een klager aannemelijk maakt dat hij belang heeft bij de behandeling van zijn klacht. Hierbij geldt als algemeen uitgangspunt dat het accountantstuchtrecht strekt tot het bewaken en bevorderen van een goede beroepsuitoefening door accountants. Slechts onder bijzondere omstandigheden kan sprake zijn van misbruik van klachtrecht. Hiervan is onder meer sprake indien aannemelijk is dat een klager de klacht alleen heeft ingediend om betrokkene persoonlijk of financieel te treffen¹ of dat op voorhand uitgesloten is dat de klacht kan bijdragen aan de doelstellingen van het tuchtrecht². De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene het bestaan van dergelijke bijzondere omstandigheden niet aannemelijk heeft gemaakt.

5.5.1. Tot slot heeft betrokkene erop gewezen dat klaagster – anders dan zij stelt in het klachtenformulier – wel degelijk de interne klachtenprocedure bij het kantoor van betrokkene heeft gevolgd. Ter staving van haar stelling heeft betrokkene een bij zijn kantoor ingediend klachtenformulier van 21 september 2020 overgelegd.

5.5.2.

Wat er ook zij van de stelling van betrokkene, het kan niet leiden tot de niet-ontvankelijkheid van klaagster in haar klacht, omdat het voor de ontvankelijkheid van klaagster in haar klacht niet van belang is of zij de interne klachtprocedure al dan niet heeft gevolgd. Ook als vast zou komen te staan dat klaagster de Accountantskamer op dit punt niet correct heeft geïnformeerd, dan leidt dat evenmin tot niet-ontvankelijkheid van klaagster in haar klacht.

Klachtonderdeel a: de overeenkomst is niet overeenkomstig Standaard 4400N tot stand gekomen.

5.6. Betrokkene heeft de opdracht bevestigd aan [BV1] op 14 oktober 2019. Het rapport van

¹ ECLI:NL:TACAKN:2020:20

² ECLI:NL:TACAKN:2016:34

feitelijke bevindingen is gedateerd op 15 oktober 2019. Standaard 4400N geeft een uitvoerige instructie over de formulering en de totstandkoming van de opdracht. Aangezien er maar één dag tussen de opdrachtbevestiging en de datum van het rapport zit, is het volgens klaagster niet waarschijnlijk/mogelijk dat de opdracht overeenkomstig de Standaard tot stand is gekomen, zodat:

- óf betrokkene de opdrachtbrief pas na het onderzoek heeft geschreven (geantedateerd), óf
- betrokkene zijn onderzoek daadwerkelijk in één dag heeft voltooid. Gezien de omvang daarvan heeft betrokkene het onderzoek in dat geval niet in overeenstemming met de verlangde vakbekwaamheid en zorgvuldigheid uitgevoerd.

5.7. Betrokkene heeft ter zitting toegelicht dat hij al rond 8 of 9 oktober 2019, mondeling, de opdracht van [BV1] had ontvangen. Betrokkene stelt dat hij die mondelinge opdracht rond datzelfde tijdstip via een (concept)opdrachtbevestiging per e-mailbericht heeft bevestigd aan [BV1]. Daarna is hij begonnen aan de uitvoering van de opdracht, die gaandeweg ook nog enigszins gewijzigd is. In het rapport van 15 oktober 2019 verwijst betrokkene naar de brief van 14 oktober 2019, omdat dat de 'formele' opdrachtbevestiging is zoals de opdracht ook is uitgevoerd.

5.8. De Accountantskamer overweegt als volgt. In paragraaf 27 van Standaard 4400N is bepaald dat de overeengekomen opdrachtvoorwaarden dienen te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging, voorafgaand aan de uitvoering van de opdracht. Betrokkene heeft verklaard dat hij de opdracht al rond 8 oktober 2019 per e-mail aan [BV1] heeft bevestigd. Hij heeft het betreffende e-mailbericht niet overgelegd. De kern van dit klachtonderdeel is naar het oordeel van de Accountantskamer echter dat betrokkene de opdracht – gelet op de periode tussen opdrachtbevestiging en rapport – niet zorgvuldig heeft kunnen uitvoeren en die klacht is ongegrond. Uitgaande van de verklaring van betrokkene had hij immers ongeveer een week de tijd voor de uitvoering van de opdracht. Het is de Accountantskamer niet gebleken dat betrokkene daarmee over onvoldoende tijd beschikte en dus onzorgvuldig heeft gehandeld. Klachtonderdeel a is daarmee ongegrond.

Klachtonderdeel b: het rapport maakt niet inzichtelijk waarop de feitelijke bevindingen zijn gebaseerd.

5.9. Volgens klaagster heeft betrokkene niet voldaan aan de eis dat het rapport een gedetailleerde beschrijving bevat van de overeengekomen specifieke werkzaamheden. Evenmin voldoet het rapport aan de eis dat de feitelijke bevindingen zodanig gedetailleerd zijn beschreven dat gebruikers in staat worden gesteld een eigen afweging te maken over de betekenis daarvan. Het gevolg daarvan is dat de gebruiker uit de bevindingen van het rapport geen conclusies kan trekken. Klaagster heeft zeventien voorbeelden gegeven van bevindingen zonder voldoende bronvermelding. Betrokkene heeft het procesverloop van de verkoop van advertentieruimte beschreven als een feitelijke bevinding. Maar ook daarbij heeft betrokkene zijn bevindingen niet aan de hand van verifieerbare documentatie vastgesteld, aldus klaagster.

5.10. Betrokkene is van mening dat zijn rapport wel voldoet aan de eisen van Standaard 4400N. Zijn opdracht hield niet in om op het detailniveau van een werkinstructie of handboek zijn bevindingen te rapporteren. Hij schreef het rapport voor personen die zowel het proces als de gebruikte geautomatiseerde systemen goed kennen en deze deels zelf hebben ontworpen en die bovendien op de hoogte waren van de inhoud van de achterliggende overeenkomsten. Het doel van de verrichte werkzaamheden was om duiding te geven aan het proces, om te bezien of dat

proces administratief kan worden gevolgd en welke waarborgen daarin zijn opgenomen. In algemene zin heeft betrokkene in het rapport een opsomming gegeven van de gehanteerde bronnen en werkzaamheden en dat is voldoende, aldus betrokkene. Daarbij tekent betrokkene aan dat klagster niet tot de groep van beoogde gebruikers behoort. Van de beoogde gebruiker bij dit rapport mag een bepaalde basiskennis verondersteld worden.

5.11.1. Het klachtonderdeel is gegrond. Het rapport mist naar het oordeel van de Accountantskamer een duidelijke koppeling tussen de werkzaamheden die betrokkene heeft uitgevoerd en de daaruit voortkomende feitelijke bevindingen of waarnemingen. De werkzaamheden zijn niet op detailniveau omschreven. En waar betrokkene een bevinding noteert, maakt hij niet duidelijk waarop de bevinding is gebaseerd. De Accountantskamer zal dat oordeel toelichten aan de hand van vier voorbeelden uit het rapport, zonder daarmee uitputtend te willen zijn.

1. 'In 2017 verkoopt [BV5] het merendeel (+90%) van de advertentieruimte via de SSP's (een geautomatiseerd platform via welke aanbod van advertentieruimte bijeen wordt gebracht en aan 'de markt' wordt aangeboden) App-Nexus en Google' (pagina 3).

Ter zitting heeft betrokkene verklaard dat er negen SSP's zijn en dat hij alle contracten met die SSP's heeft gezien. De SSP's leveren maandelijks facturen, die in het grootboek zijn opgenomen. Betrokkene heeft twaalf facturen per SSP bekeken. Hij heeft aan de hand van de factuurgegevens kunnen afleiden dat App-Nexus en Google het merendeel van de advertentieruimte van [BV5] opkopen. Deze gedetailleerde toelichting op de verrichte werkzaamheden en de basis voor deze bevinding ontbreekt in het rapport volledig.

2. 'Het bedrag op de seller statement van AppNexus is in dollars. Een koersverschil wordt in de boekhouding verantwoord onder de koersverschillen' (pagina 3).

Uit het rapport blijkt niet welke werkzaamheden betrokkene met betrekking tot deze constatering heeft verricht. Verder heeft betrokkene niet toegelicht hoe er koersverschillen kunnen ontstaan en op basis van welke gegevens deze koersverschillen zijn berekend.

3. 'De informatie die op het dashboard beschikbaar is wordt dagelijks door [BV5] geüpdatet. Om deze werkwijze te bewerkstelligen heeft [BV5] in 2015 een application programming interface (API) gebouwd. De API communiceert met de programmatuur van de SSP's en haalt dagelijks de data uit de externe programmatuur. Met deze data worden de dashboards van publishers geüpdatet. De data afkomstig uit de SSP kan niet worden gemuteerd, waardoor het weergegeven volume in aantallen plaatsingen per publisher voor alle partijen in de keten gelijk is en verkoper (publisher), mediabureaus en adverteerder over dezelfde basisinformatie beschikken en dit ook controleren' (pagina 5).

Ter zitting heeft betrokkene toegelicht dat sprake is van een realtime proces. Op de addexchange-markt wordt een prijs vastgesteld door vraag en aanbod. Er is een protocol ontworpen, dat de systemen van [BV5] in staat stelt om met de addexchange-server te communiceren. Dat protocol zorgt ervoor dat de gegevens van die addexchange en de interne administratie overeenkomen. Volgens betrokkene is het niet mogelijk om uit dat proces gegevens af te tappen, om deze daarna aangepast terug te sturen. Betrokkene heeft ter zitting daarover verklaard dat hij dat zelf heeft waargenomen: 'iemand' heeft hem het proces laten zien. Daarnaast heeft betrokkene een aantal medewerkers geïnterviewd. Daaruit is hem gebleken dat medewerkers van *sales* niet bij de gegevens kunnen. Medewerkers van *techniek* kunnen dat wel, maar die kunnen weer niet bij de administratie. Tot slot stelt betrokkene dat hij de data van de publishers heeft kunnen aansluiten op te facturen; eventueel aangepaste gegevens zouden er vanzelf zijn uitgevallen omdat ze niet

meer aansluiten op deze facturen. Deze toelichting op de verrichte werkzaamheden en de basis voor deze bevinding ontbreekt in het rapport. Gelet op die ontbrekende toelichting is de gebruiker niet in staat om te concluderen of een al dan niet voldoende waarborg bestaat dat de data van de SSP niet kunnen worden gemuteerd.

4. 'Aan het eind van iedere maand wordt op basis van deze gegevens een creditfactuur opgesteld die [BV5] aan iedere publisher, en dus ook [BV2], verstuurt. Uit de grootboeken blijkt dat [BV2] de creditfactuur verantwoordt onder de omzet. [BV5] verwerkt de creditfactuur onder de directe inkoopkosten. De inhouding is conform de overeengekomen commissie die varieert van 15% tot 30%. In het geval van de afspraken tussen [BV2] en [BV5] (2017) is de commissie maandelijks 15%' (pagina 8).

De bevinding dat de inhouding conform de overeengekomen commissie is, doet de vraag rijzen waaruit de overeengekomen commissie blijkt en hoe betrokkene heeft vastgesteld dat die overeenkomst wordt nageleefd. Blijkbaar is tussen [BV2] en [BV5] een commissie afgesproken van 15%, maar op welke bron betrokkene die bevinding heeft gebaseerd maakt hij niet duidelijk in het rapport.

5.11.2. Volgens de toelichting A21 bij Standaard 4400N is het geven van een adequate aanduiding van de broninformatie een 'attentiepunt' voor de accountant. Bij het beschrijven van een waarneming wordt van de accountant verlangd dat uit het rapport blijkt waarop deze is gebaseerd en dat wordt toegelicht als informatie uit navraag is verkregen. Uit die hiervoor gegeven voorbeelden blijkt naar het oordeel van de Accountantskamer dat het rapport onvoldoende gedetailleerde beschrijvingen bevat. Daarmee heeft betrokkene niet overeenkomstig het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid gehandeld.

Klachtonderdeel c: de bewoordingen en conclusies die betrokkene heeft gebruikt en opgenomen in het rapport suggereren een mate van assurance die niet past bij een rapport van feitelijke bevindingen.

5.12. Klaagster heeft gesteld dat het in een rapport van feitelijke bevindingen niet past om conclusies te trekken. Dat kan wel bij een assurance-opdracht, maar daarvan was hier geen sprake. Toch trekt betrokkene op diverse plaatsen in het rapport conclusies, aldus klaagster. Daardoor dreigt het gevaar dat deze conclusies worden gezien als de uitkomst van een assurance-opdracht. Dat dit gevaar zich ook daadwerkelijk heeft gerealiseerd blijkt uit hetgeen de Ondernemingskamer in de rechtsoverwegingen 3.19 en 3.21 van haar uitspraak van 4 februari 2020 in de hiervoor onder 3.3. genoemde procedure heeft overwogen. Uit die rechtsoverwegingen, waarin wordt verwezen naar de hiervoor onder 3.5.3. in deze uitspraak opgenomen tekstpassage, blijkt dat de Ondernemingskamer haar oordeel – dat [X] haar vermoeden dat de cijfers van [BV2] niet kloppen onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt – mede heeft gebaseerd op de bevindingen van betrokkene.

5.13. Betrokkene heeft op de eerste plaats gewezen op de wisselende standpunten die klaagster inneemt. In de OK-procedure heeft klaagster benadrukt dat betrokkene in het rapport geen conclusies trekt of aanbevelingen doet. Die opstelling is volgens verweerder enkel veranderd, omdat klaagster geen gelijk heeft gekregen in de OK-procedure. Op de tweede plaats heeft betrokkene gewezen op de gekozen bewoordingen in zijn rapport. Nergens schrijft hij 'conclusie', 'controle' of doet betrokkene enige uitspraak over een geheel van gegevens, een proces, een serie processen, een verantwoording, een cijferopstelling, een stelling, een norm, of een (al dan niet onderbouwde) aantijging.

5.14. De Accountantskamer is van oordeel dat het klachtonderdeel gegrond is. In Standaard 4400N.5 is bepaald dat de accountant rapporteert over de feitelijke bevindingen die volgen uit zijn werkzaamheden en die hij kan onderbouwen met de verkregen informatie. Volgens die Standaard doet de accountant in zijn rapport geen uitspraak over de betekenis van de feitelijke bevindingen voor het onderhavige object in zijn totaliteit. De werkzaamheden zijn daar niet op gericht en vormen dan ook onvoldoende basis voor een totaaluitspraak. Twee passages uit het rapport voldoen naar het oordeel van de Accountantskamer niet aan deze norm.

5.14.1. In het rapport geeft betrokkene op pagina 8 een beschrijving van de opzet van de organisatie:

'Het beheer en de interne controle van de technische kant van het proces wordt gedaan door een techteam van [BV6] (...)

Sales wordt verricht door een sales team binnen [BV5]. De activiteiten bestaan naast data-analyse waarop zij het prijsaanbod baseren, voornamelijk uit het maken van afspraken met media bureaus en (soms) individuele adverteerders. Het beheren van de verkoopkortingen (bureaukortingen en fee's) vind eveneens plaats door Sales. Interne controle hierop vindt plaats door Sales zelf en door Administratie. Uit dit proces volgen de opbrengsten die [BV5] aan de publishers op het dashboard presenteert.

Aan het eind van iedere maand wordt op basis van deze gegevens een creditfactuur opgesteld die [BV5] aan iedere publisher, en dus ook [BV2], verstuurt. Uit de grootboeken blijkt dat [BV2] de creditfactuur verantwoordt onder de omzet. [BV5] verwerkt de creditfactuur onder de directe inkoopkosten.

De inhouding door [BV5] is conform de overeengekomen commissie die varieert van 15% tot 30%. In het geval van de afspraken tussen [BV2] en [BV5] (2017) is de commissie maandelijks 15%'.

Vervolgens heeft betrokkene een aantal transacties uit het boekjaar 2017 bekeken, 'om de effectieve werking van voorgaande opzet van de organisatie na te gaan en het verloop van het proces te verifiëren'. Betrokkene suggereert door het gebruik van deze bewoordingen naar het oordeel van de Accountantskamer het uitvoeren van een controle. Het rapport vervolgt met de weergave van een aantal werkzaamheden, en sluit dit gedeelte van het rapport af met de opmerking: 'Hieruit zijn geen afwijkingen ten opzichte van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen naar voren gekomen'. Gelet op wat aan die laatste opmerking vooraf is gegaan, een weergave van het proces en een aankondiging van een verificatieonderzoek, wekt betrokkene in zijn rapport de suggestie dat een bepaalde mate van zekerheid wordt verkregen.

5.14.2. Hetzelfde geldt voor de opmerking: 'Uit de bevindingen naar aanleiding van onze werkzaamheden komen geen afwijkingen ten opzichte van de norm (overeenkomst, protocol, verwerking data, boeking grootboek, facturatie) naar voren'. Maar de opdracht van betrokkene hield in het duidelijk maken van de methodiek van doorbelasting van omzet en kosten tussen [BV2] en [BV5]. Door in het rapport van feitelijke bevindingen de uitspraak te doen dat er geen afwijkingen zijn ten opzichte van de norm, zegt betrokkene in feite dat de omzet en kosten conform afspraak worden berekend. Daarmee doet betrokkene een uitspraak over de betekenis van zijn feitelijke bevindingen in zijn totaliteit en wekt hij een mate van assurance die niet passend is voor een Standaard 4400N-opdracht.

De conclusie.

5.15. De klacht zal wat betreft de klachtonderdelen b en c gegrond worden verklaard.

6. De maatregel

6.1. Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van berisping is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid heeft geschonden, doordat hij niet in overeenstemming met Standaard 4400N heeft gehandeld. Bovendien wist betrokkene dat het rapport zou worden gebruikt in de OK-procedure, terwijl hij had moeten weten dat het rapport niet geschikt is voor gebruik door derden, omdat bepaalde kennis nodig is om de uitkomsten te begrijpen en op een passende manier te gebruiken. Aan de andere kant is meegewogen dat klaagster niets naar voren heeft gebracht waaruit kan volgen dat betrokkene feitelijk onjuiste bevindingen heeft gerapporteerd.

7. De beslissing

[BV2] Accountantskamer:

- verklaart de klacht voor wat betreft klachtonderdeel a ongegrond en voor wat betreft de klachtonderdelen b en c gegrond;
- legt aan betrokkene op de maatregel van **berisping**;
- 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;
- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkene het door klaagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,- (zeventig euro) aan klaagster vergoedt.

Aldus beslist door mr. A.A.J. Lemain, voorzitter, mr. A.M. van Amsterdam en mr. W.J.B. Cornelissen (rechterlijke leden) en drs. J. Hetebrij RA en D.J. ter Harmsel AA RB (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 4 november 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.