

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 12/1463 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) van 26 juli 2013 in de zaak met nummer 12/1463 Wtra AK van

**de STICHTING AUTORITEIT FINANCIËLE MARKTEN,
K L A A G S T E R,**

raadslieden: mrs. R.W. Veldhuis en M.L. Batting,

t e g e n

Y,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats],

B E T R O K K E N E,
raadsman: mr. J.C.J. Wouters

1. Het verloop van de procedure

1.1 De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de in deze zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken, waaronder:

- het op 19 juli 2012 ingekomen klaagschrift met 44 bijlagen;
- het op 1 november 2012 ingekomen verweerschrift van diezelfde datum met de producties 1 tot en met 12;
- de brief van de raadsvrouw van klaagster van 5 december 2012 met de bijlagen 41, 45 en 46;

- de brief van de raadsman van betrokkene van 7 december 2012 met producties 14 en 15 (die abusievelijk is aangeduid als 14).

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 17 december 2012, waar zijn verschenen: namens klaagster, drs. M.L. van der Zijde RA, manager toezicht accountantsorganisaties, en mr. drs. M. Harari, senior jurist, bijgestaan door mrs. R.W. Veldhuis en M.L. Batting, advocaat te 's-Gravenhage, en betrokkene, bijgestaan door mrs. J.C.J. Wouters en L.E.J. Korsten, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klaagster en betrokkene hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) respectievelijk toegelicht en geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Betrokkene is als extern accountant verbonden aan Ernst & Young Accountants LLP te [plaats] (hierna: Ernst & Young). Hij is per 10 april 1991 ingeschreven in het accountantsregister van (thans) de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants. Hij was eindverantwoordelijk accountant voor de (wettelijke) controle van de (geconsoleerde) jaarrekening over het boekjaar 2008 (hierna ook: de jaarrekening) van Van der Moolen Holding N.V. (hierna: VDM). De wettelijke controle van de jaarrekening werd al sinds 2006 door Ernst & Young uitgevoerd.

2.2 VDM hield zich voornamelijk bezig met de handel in effecten en daarvan afgeleide financiële instrumenten. Haar activiteiten waren onder te verdelen in de handel voor eigen rekening ("trading") en het uitvoeren van opdrachten voor anderen ("brokerage"). Daartoe had VDM werkmaatschappijen en filialen in Nederland, de VS, het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, Duitsland, Italië en Zwitserland. De directie van VDM bestond sinds medio 2008 uit slechts één bestuurder, de CEO mr. A. In diezelfde tijd was mevrouw B (hierna: B) Group Finance Director van VDM.

2.3 De controle van de jaarrekening van VDM is uitgevoerd door drie teams van de vestiging Amsterdam van Ernst & Young: een Holding-team, een Trading-team en een Brokerage-team. Voor de controle van de buitenlandse groepsonderdelen is gebruik gemaakt van accountants van de buitenlandse vestigingen van Ernst & Young, waaronder EY New York en EY London. Betrokkene heeft op 9 april 2009 een accountantsverklaring bij de jaarrekening (hierna: de accountantsverklaring) afgegeven.

2.4 Betrokkene en C, een adviserend partner van Ernst & Young en lid van het controleteam (hierna: C), hebben op uitnodiging van VDM de voetbalwedstrijd tussen FC Barcelona en Real Madrid die op 2 mei 2009 in Madrid is gespeeld, bijgewoond. Aan deze reis heeft een groot aantal andere personen met wie VDM een zakelijke relatie onderhield, deelgenomen. Over het accepteren van de uitnodiging voor deze reis is vooraf contact geweest met de zogeheten independence desk van Ernst & Young. De uitkomst van deze consultatie was dat de kaarten voor de wedstrijd als gift van VDM mochten worden geaccepteerd en dat de reis- en verblijfkosten voor eigen rekening moesten worden genomen.

2.5 De jaarrekening is op 7 mei 2009 goedgekeurd door de algemene vergadering van aandeelhouders van VDM. Na een persbericht waarin VDM heeft gemeld dat zij in het eerste kwartaal van 2009 een verlies heeft geleden, heeft er op 17 juni 2009 op verzoek van de Raad van Commissarissen van VDM een bespreking plaatsgevonden waaraan naast de commissarissen van VDM, betrokkene en c voornoemd, ook vertegenwoordigers van De Nederlandsche Bank (DNB) en van klagster hebben deelgenomen. Op 17 juli 2009 heeft VDM een winstwaarschuwing afgegeven en op 10 augustus 2009 heeft zij surseance van betaling aangevraagd. Op 10 september 2009 is VDM op verzoek van de bewindvoerders failliet verklaard.

2.6 Betrokkene heeft B in maart 2009 bericht dat een overschrijding van de eerder gebudgetteerde kosten voor de controle van de jaarrekening (door de Nederlandse vestiging van Ernst & Young) werd voorzien. In dit bericht heeft hij deze overschrijding geraamd op circa € 230.000,--. Tijdens een bijeenkomst van het Audit Committee van VDM op 25 juni 2009, waarin onder meer is gesproken over het *“audit report”* bij de jaarrekening, heeft betrokkene verklaard dat *“(...) the additional work amounted to EUR 240,000, of which EY invoiced EUR 200,000”*. In de administratie van VDM heeft klagster twee facturen aangetroffen met hetzelfde factuurnummer (NL00100101636), beide gedateerd op 26 juni 2009, die aan VDM ter attentie van B zijn gericht. Op de ene factuur (hierna ook: de eerste factuur) ten bedrage van € 40.000,-- (exclusief BTW) en € 47.600,-- inclusief BTW, is vermeld dat het om een *“Final bill for additional procedures performed in relation to the audit of the 2008 Financial Statements of Van der Moolen Holding N.V.”* gaat. Op de tweede (hierna ook: de tweede factuur) is als omschrijving opgenomen *“Final billing for additional procedures performed in relation to the audit of the 2008 Financial Statements of Van der Moolen Holding N.V.”* met daarachter een bedrag van € 42.000,--, waarna op de volgende regel is vermeld: *“Invoice to be received related to the estimated expenses for trip to Madrid for Y en C (reference tot several email requests)”* met daarachter tussen haakjes € 2.000,--. Onder de streep staat *“Total € 40.000,--”*. Op de volgende regel is geschreven: *“Invoice already sent (NL000100101636)”* en een bedrag van € 40.000,-- tussen haakjes. De factuur besluit met: *“Additional amount”* en op dezelfde regel de cijfers *“0,0”*. Met een factuur gedateerd 20 juli 2009 is een bedrag van € 32.000,-- (en de daarover berekende BTW) gecrediteerd onder de omschrijving *“Final agreement additional bill for additional procedures performed in relation to the audit of the 2008 Financial Statement of Van der Moolen Holdings N.V.”*. Daarboven is een bedrag van € 208.000,-- vermeld, gevolgd door *“Already billed”* en *“- € 240.000,00”*.

2.7 Klagster heeft onderzoek gedaan naar de controle van de jaarrekening van VDM met de bedoeling om na te gaan in hoeverre Ernst & Young en betrokkene bij deze controle hebben voldaan aan het bepaalde bij en krachtens de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). In dat kader is kennisgenomen van het bij Ernst & Young aanwezige, op 8 juni 2009 gearcheiverde, controledossier (van de holding). Dit dossier bestaat hoofdzakelijk uit een elektronisch dossier. Van dit dossier maakt onder meer deel uit een memo getiteld *“Going concern VDM”* van de hand van drs. D (destijds lid van het controleteam; hierna: D) dat is gedateerd 11 mei 2009 (hierna: het memo van 11 mei 2009), waarvan de (samengevatte) conclusie luidt dat er geen gerede twijfel bestaat aan de continuïteit van VDM. Op 17 augustus 2009 is aan het controledossier op verzoek van het controleteam en met toestemming van Ernst & Young een aantal

(schriftelijke) stukken toegevoegd. Deze stukken worden hierna gezamenlijk aangeduid als: het aanvullend dossier. In een memo van 16 juli 2009 wordt het verzoek van het controleteam om stukken toe te voegen als volgt gemotiveerd: *“Hierbij doen wij het verzoek om aan ons dossier 2008 het accountantsverslag plus notities over de afwegingen die zijn gemaakt bij de totstandkoming van het accountantsverslag te mogen toevoegen. Tevens is (o.a. tijdens de uitvoering van de hierboven genoemde opdrachten) geconstateerd dat in een aantal gevallen de vastleggingen in het dossier betreffende 2008 duidelijker of uitgebreider hadden kunnen zijn. Om deze reden zouden wij het dossier graag willen aanvullen. Hierbij merken wij op dat geen sprake is van het opnemen van nieuwe controle-informatie maar uitsluitend van het verbeteren van de vastlegging van controle-informatie die al beschikbaar was alvorens de accountantsverklaring op 9 april werd ondertekend.”* Van het aanvullend dossier maken onder meer deel uit: het accountantsverslag van juni 2009 en enkele memo's, waaronder een *“Memo Letter of Representation VDM 2008”* (met als ondertitel *“Toelichting herziening Letter of Representation 2008 op 9 april 2009”*) van juni 2009, een *“Memo Going concern – update analyse t.b.v. accountantsverslag”* gedateerd 17 juni 2009 en een memo getiteld *“Analyse Cash Flow position Februari 2009”* dat is gedateerd op 9 april 2009, met één bijlage .

2.8 Op telefonisch verzoek van klagster is het gearchiveerde elektronische dossier op diezelfde dag, 17 juli 2009, na overbrenging op een gegevensdrager, ter beschikking gesteld van klagster. Op diezelfde dag (of enkele dagen nadien) zijn de papieren delen van het controledossier aan klagster overhandigd. Met betrokkene is door (vertegenwoordigers van) klagster gesproken op 17 juli 2009, 20 juli 2009, 27 oktober 2009, 13 november 2009 en 17 juni 2010. De voorlopige bevindingen uit het onderzoek van klagster zijn op 29 april 2010 (hierna ook: de voorlopige bevindingen) aan betrokkene toegezonden. Betrokkene heeft hierop schriftelijk een eerste reactie gegeven in een memo gedateerd 11 juni 2010. Op 17 juni 2010 is hierover door klagster met betrokkene gesproken. In een bijlage bij zijn brief van 23 juli 2010 (hierna gezamenlijk aan te duiden als: de brief van 23 juli 2010) heeft betrokkene zijn definitieve reactie op de voorlopige bevindingen aan klagster doen toekomen. Op 26 juli 2010 heeft hij op verzoek van klagster nog enkele aanvullende gegevens toegestuurd. Klagster heeft Ernst & Young bij brief van 18 december 2010 een aantal vragen voorgelegd, onder meer over het verzenden van de twee facturen van 26 juni 2009, bedoeld onder 2.6. Op deze vragen is geantwoord bij brief van 28 januari 2011. Ernst & Young heeft daarna een intern onderzoek ingesteld naar de uitvoering van de controle door betrokkene. Klagster is op 10 februari 2011 in kennis gesteld van de vragen die in dit interne onderzoek aan de orde zullen komen. Op 10 maart 2011 heeft over de uitkomsten van het interne onderzoek een bespreking plaatsgevonden tussen klagster en het bestuur van Ernst & Young. Bij brief van 11 april 2011 heeft klagster aan Ernst & Young verzocht om aanvullende informatie te verstrekken en stukken toe te sturen. Aan dit verzoek is op 19 mei 2011 gevolg gegeven. Bij deze brief van Ernst & Young is een aantal memo's gevoegd.

3. De klacht

3.1 Ten grondslag aan de door klaagster ingediende klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klaagster ter zitting gegeven toelichting, de volgende, door klaagster als bevindingen aangeduide, verwijten:

- a. betrokkene heeft het fundamentele beginsel van integriteit geschonden door
 - 1. het opstellen en verzenden van een valse factuur om in schijn te voldoen aan de onafhankelijkheidsregels;
 - 2. in het controledossier en in zijn brief van 23 juli 2010 misleidende of onjuiste verklaringen af te leggen omtrent het tijdstip van de afronding van de controlewerkzaamheden;
 - 3. misleidende of onjuiste informatie te verstrekken over de ontvangst van de schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening van VDM (hierna: de LOR) en de afronding van de werkzaamheden door de externe buitenlandse accountants;
 - 4. misleidende informatie te verstrekken over de verrichte controle met betrekking tot de continuïteitsveronderstelling van VDM;
- b. betrokkene heeft de continuïteitsveronderstelling van VDM niet beoordeeld op de wijze zoals is voorgeschreven in de Nadere voorschriften controle en overige standaarden (NVCOS) 570 en daarmee ook het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid niet in acht genomen.

4. De gronden van de beslissing

Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.1 Op grond van de artikelen 31 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en 33 van de Wet op de Registeraccountants (oud: hierna: Wet RA) is de (extern) registeraccountant bij het beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta en de Wet RA bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, nu het plaats had na 1 januari 2007 en op voorwaarde dat klaagster in haar klacht kan worden ontvangen, onder meer worden getoetst aan de sinds deze datum vigerende Verordening Gedragscode RA's (hierna: VGC) en daarvan in het bijzonder het (voor alle registeraccountants geldende) deel A en het (voor openbaar registeraccountants geldende) deel B1. Wat de ontvankelijkheid van de klacht betreft is van belang dat in artikel 22, eerste lid, van de Wtra (kort gezegd) ten tijde van belang en ook thans nog is bepaald dat een klacht over handelen als bedoeld in 4.1 moet worden ingediend binnen drie jaar nadat dit handelen is geconstateerd.

Ontvankelijkheid

4.3.1 Namens betrokkene is in het verweerschrift primair betoogd dat klaagster wegens overschrijding van de termijn van drie jaar bedoeld in de eerste volzin van het eerste lid van artikel 22 van de Wtra niet in haar klacht kan worden ontvangen. Dit betoog is (samengevat) als volgt onderbouwd. Er zijn drie data waarop deze termijn mogelijk een aanvang heeft genomen: 17 juni 2009, 24 juni 2009 of 17 juli 2009. De inhoud van de bespreking op 17 juni 2009, vermeld onder 2.5, was zodanig dat dit de opmaat geweest

moet zijn voor de constatering op diezelfde dag of enkele dagen later dat betrokkene klachtwaardig had gehandeld. Ook een telefoongesprek van een medewerker van klaagster met betrokkene op 24 juni 2009 kan als aanvangsmoment van de termijn worden gezien, nu de onder 1.2 genoemde manager toezicht accountantsorganisaties daaraan onaangekondigd heeft deelgenomen. Op 17 juli 2009 is het controledossier door klaagster opgevraagd en aan haar ter beschikking gesteld. Of de termijn op één van deze drie data is ingegaan hangt af van de beraadslagingen en de besluitvorming van klaagster ten aanzien van betrokkene. Daarover moet klaagster nadere informatie verschaffen. Betrokkene voert (in afwachting van die informatie) al aan dat als een reden voor het verzoek aan Ernst & Young om een afschrift van het controledossier over (onder meer) 2008 is opgegeven, dat in een ander geval bij Ernst & Young was geconstateerd dat dossiers achteraf waren gerepareerd. Kennelijk had klaagster toen al een vermoeden van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen van betrokkene als bedoeld in artikel 22 van de Wtra. Verder is van belang dat klaagster op 17 juli 2009 (ook) de beschikking heeft gekregen over het memo van 16 juli 2009, vermeld onder 2.7. Daaruit volgt dat voor de klachten omschreven onder 3.1.a.2., 3.1.a.3. en 3.1.a.4. waarvoor het aanvullend dossier de basis vormt, de termijn van drie jaar op 17 juli 2012 is verstreken. Op diezelfde dag is ook de periode van drie jaar, die klaagster had om te onderzoeken of er grond is voor een klacht, geëindigd. Dat brengt mee dat alle klachtonderdelen te laat zijn ingediend. Klaagster kan ook niet in haar klacht worden ontvangen vanwege de omstandigheid dat betrokkene pas met deze klacht wordt geconfronteerd twee jaar nadat hij op de voorlopige bevindingen van klaagster heeft gereageerd, zonder dat klaagster ooit definitieve bevindingen (in concept) aan betrokkene heeft voorgelegd en zonder dat zij zich daarover met betrokkene heeft verstaan hoewel betrokkene zich in zijn brief van 23 juli 2010 bereid had verklaard aanvullende vragen te beantwoorden. Tegen deze achtergrond had klaagster erop moeten toezien dat de termijn van drie jaar niet zou worden overschreden, aldus betrokkene. Ter zitting is in dit verband nog aangevoerd dat klaagster op uiteenlopende juridische gronden gehouden is aan de Accountantskamer mededeling te doen van het tijdstip waarop zij het handelen of nalaten waarover zij klaagt heeft geconstateerd en (zo begrijpt de Accountantskamer dit verweer) stukken over te leggen die over dit tijdstip helderheid kunnen verschaffen. Nu klaagster ondanks het (hiervoor vermelde) verzoek daartoe in het verweerschrift, geen uitsluitsel heeft gegeven over haar beraadslagingen en haar besluitvorming in de periode van 17 juni 2009 tot 17 juli 2009, moet ervan uitgegaan worden dat betrokkene zich terecht op het standpunt stelt dat de termijn is begonnen te lopen op 17 of op 24 juni 2009.

4.3.2 Volgens klaagster heeft zij al het handelen en nalaten waarover zij klaagt eerst kunnen constateren na grondige bestudering van het controledossier en het aanvullend dossier. Of bepaalde werkzaamheden (in het kader van de controle van de jaarrekening) wel of niet zijn verricht en of betrokkene daarover misleidende of onjuiste informatie heeft verstrekt, kon soms pas worden vastgesteld na kennisneming van de reactie van betrokkene op de voorlopige bevindingen van klaagster. Klaagster stelt dat een deel van de schriftelijke stukken die tot het controledossier behoren pas op 20 juli 2009 is meegenomen. Zij heeft niet eerder dan in oktober 2009 kortstondig toegang kunnen verkrijgen tot de gegevens op de gegevensdrager die aan haar was meegegeven. Pas vanaf eind november 2009 kon dat langdurig. Het aanvullend dossier is pas medio augustus 2009 (door het controleteam) aan het controledossier toegevoegd. De valse factuur waarop het klachtonderdeel omschreven onder 3.1.a.1. ziet is pas in september 2009 ontvangen. Klaagster had naar haar zeggen voordat zij had kennisgenomen van het controledossier en het aanvullend dossier geen (begin van een) vermoeden dat betrokkene misleidende of onjuiste informatie had verstrekt en evenmin dat hij de con-

tinuïteitsveronderstelling van VDM niet op de voorgeschreven wijze had beoordeeld, laat staan dat zij dit voordien al had geconstateerd. De directe aanleiding voor het veiligstellen van het controledossier was de winstwaarschuwing vermeld onder 2.5. Tijdens de bespreking op 17 juni 2009 hebben de commissarissen van VDM laten weten dat zij zich zorgen maakten over de financiële situatie van VDM en daarom een controle wensten van de halfjaarcijfers over 2009. Betrokkene heeft in het telefoongesprek op 24 juni 2009 aan klagster gevraagd of bij haar bezwaren bestonden tegen het verrichten van deze controle. Klagster concludeert uit het vorenstaande dat zij het handelen waarover zij klaagt, ruim na 19 juli 2009 heeft geconstateerd.

4.3.3 De Accountantskamer overweegt dat het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) in zijn uitspraak van 18 oktober 2012 heeft geoordeeld dat voor het doen aanvangen van de termijn van drie jaar niet is vereist dat een klager (enig) besef heeft van het tuchtrechtelijk verwijtbare van het handelen of nalaten van de accountant, waarop de klacht ziet. Die termijn vangt (pas of al) aan, aldus het CBb, wanneer de klager objectief gezien, gelet op de voor hem beschikbare informatie op de hoogte is van het feitelijk handelen of nalaten van de betrokken accountant dat de grond vormt voor het indienen van de klacht. Van de kant van betrokkene is niet bestreden wat klagster heeft gesteld over de inhoud van de bespreking op 17 juni 2009 en het telefoongesprek op 24 juni 2009. Uitgaande van die stellingen kan niet worden geoordeeld dat klagster op (één van) die data al op de hoogte was van de feiten die ten grondslag zijn gelegd aan de klachtonderdelen. Of klagster daarvan toen al een vermoeden had, kan gezien de hiervoor vermelde uitspraak van het CBb, in het midden worden gelaten, omdat aan het moment waarop het vermoeden van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen is ontstaan geen zelfstandige betekenis kan worden gehecht. Onbetwist is ook dat de factuur waarom het gaat in klachtonderdeel 3.1.a.1. pas in september 2009 is ontvangen. Zelfs als aangenomen moet worden dat klagster al op 17 juli 2009 de beschikking had over en kennis kon nemen van het (complete) controledossier (wat door klagster gemotiveerd wordt betwist), dan nog valt niet in te zien dat klagster al op 19 juli 2009 op de hoogte was van de volgens haar misleidende of onjuiste informatie als bedoeld in de klachtonderdelen 3.1.a.2., 3.1.a.3. en 3.1.a.4. Gezien het vorenstaande moet het beroep op overschrijding van de termijn van drie jaar bedoeld in artikel 22, eerste lid, van de Wtra falen. Dat oordeel wordt niet anders in het licht van de omstandigheid dat klagster na het moment waarop betrokkene op haar voorlopige bevindingen heeft gereageerd twee jaar heeft gewacht met het indienen van de klacht, zonder hem tevoren in kennis te stellen van de definitieve bevindingen die ten grondslag liggen aan de klacht en zonder zelfs eerst contact met hem op te nemen. Anders gezegd: deze omstandigheden brengen niet mee dat de termijn van drie jaar wordt bekort. In het vorenstaande ligt besloten dat er geen grond is om te oordelen dat klagster in strijd heeft gehandeld met haar verplichting om mededeling te doen van het tijdstip waarop het handelen of nalaten dat tot de klacht heeft geleid, is geconstateerd.

4.4.1 Naar de mening van betrokkene kan klagster ook vanwege gebreken in het onderzoek dat aan het indienen van de klacht is voorafgegaan niet in haar klacht worden ontvangen. Die gebreken zullen hierna verkort weergegeven worden opgesomd. De klacht is een rechtstreeks uitvloeisel van de uitoefening van de toezichthoudende bevoegdheid van klagster op grond van de Wta en de Wta is tot stand gekomen ter uitvoering van het recht van de Europese Unie. Daarvan uitgaande is artikel 51 van het Handvest van de Europese Unie (hierna: het Handvest) hier van toepassing. Daarmee is in strijd gehandeld doordat de klacht is ingediend twee jaar nadat betrokkene op de

voorlopige bevindingen van klaagster heeft gereageerd, zonder dat klaagster zich tevoren nog met betrokkene heeft verstaan, terwijl die definitieve bevindingen een andere kwalificatie behelzen van het handelen en nalaten van betrokkene dan daaraan werd gegeven in de voorlopige bevindingen. Van klaagster kan bovendien indien zij gebruikt maakt van haar bevoegdheid om een klacht in te dienen bij de Accountantskamer gevestigd worden dat zij de betrokken accountant vooraf in de gelegenheid stelt zijn zienswijze naar voren te brengen, dat zij hem mededeelt dat de door hem verstrekte informatie gebruikt kan worden voor het indienen van een klacht en dat zij hem in kennis stelt van haar beslissing om een klacht tegen hem in te dienen. Dat is in dit geval allemaal niet gebeurd. Daarom is er sprake van een niet met voldoende waarborgen omgeven rechtsgang. Klaagster heeft bij het indienen van de onderhavige klacht ook het gelijkheidsbeginsel geschonden doordat zij niet, zoals zij wel heeft gedaan voordat zij een klacht tegen een andere accountant bij de Accountantskamer aanhangig heeft gemaakt, haar bevindingen heeft neergelegd in een definitief rapport dat als basis dient voor de ingediende klacht. Dat klemmt te meer nu betrokkene niet voor de indiening van de klacht heeft kunnen reageren op het klachtonderdeel dat ziet op de beweerde valse factuur. Het indienen van de klacht levert ook strijd op met het ook in het tuchtprocesrecht geldende verdedigingsbeginsel. Dat brengt in het onderhavige geval immers mee dat betrokkene (ook) in kennis was gesteld van de definitieve bevindingen van klaagster en dat betrokkene op de hoogte was gebracht van het feit dat een klacht tegen hem zou worden ingediend, zeker nu de klacht voor het grootste deel handelt over ernstige integriteitsschendingen en daarmee een andere lading heeft dan de voorlopige bevindingen. Deze aantasting van de rechten van de verdediging kan alleen worden geheeld nadat betrokkene alsnog de gelegenheid heeft gehad om te reageren op het integrale onder klaagster berustende dossier met betrekking tot het handelen en nalaten waarover wordt geklaagd. Ook de algemene beginselen van behoorlijk bestuur vergen dat klaagster dit dossier alsnog aan betrokkene ter inzage geeft. Het recht daartoe ontleent hij ook aan artikel 35 van de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp). Volgens de Memorie van Toelichting op de Wtra hoort klaagster steeds zorgvuldig af te wegen of zij een klacht indient. Klaagster heeft in dit geval niet zorgvuldig gehandeld doordat zij de feiten niet eerst in beeld heeft gebracht en onberaden is overgegaan tot het indienen van een tuchtklacht. Zij heeft immers de informatie uit het onderzoek van de Compliance Officer van Ernst & Young, waarvan zij kennis draagt, volledig genegeerd en zij heeft in verband met bepaalde klachtonderdelen betrokkene zelf en D na 17 juni 2010 niet gehoord en B in het geheel niet. Het getuigt ook niet van zorgvuldigheid dat klaagster twee jaar heeft gewacht met het indienen van de onderhavige klacht, waaraan een wezenlijk nieuw element is toegevoegd en waarin het handelen en nalaten van betrokkene anders is gekwalificeerd dan in de voorlopige bevindingen. Een en ander klemmt te meer nu betrokkene vanwege de aandacht die in verband met het onderzoek ter zitting van de Accountantskamer zal ontstaan, zal komen te verkeren in een situatie die vergelijkbaar is met de al in 1831 afgeschafte zogeheten 'mort civil'. Klaagster heeft bij het onderzoek dat moet hebben plaatsgevonden na de ontvangst van de brief van betrokkene van 23 juli 2010 de Praktijkhandreiking 1112 niet gevolgd, terwijl dit onderzoek in alle opzichten moet worden beschouwd als een persoonsgericht onderzoek zoals bedoeld in die handreiking. De valse factuur waarop klachtonderdeel 3.1.a.1. betrekking heeft, is aangetroffen in de administratie van VDM. Gesteld al dat het om een *factuur* gaat (en dat is niet zo volgens betrokkene), dan betekent dit dat klaagster ter onderbouwing van dit klachtonderdeel gebruik maakt van informatie die zij heeft verkregen bij de uitoefening van haar toezichthoudende taak op grond van de Wet toezicht financiële verslaggeving (Wtftv) en/of de Wet op het financieel toezicht (Wft).

Mocht het gaan om informatie verkregen met toepassing van de Wtfv, dan bestaat daarvoor in de Wtfv geen grondslag en is er kennelijk sprake van doorbreking van de “chinese walls” tussen het toezicht op grond van de Wtfv en de Wft. Mocht het gaan om informatie verkregen met toepassing van de Wft dan geldt dat van deze informatie geen gebruik mag worden gemaakt omdat deze wet geen grondslag biedt om handhavend op te treden tegen externe accountants zoals betrokkene. Het indienen van een tuchtklacht nadat betrokkene ondanks de ernstige verwijten die klaagster hem maakt, twee jaar lang nog als extern accountant heeft kunnen functioneren en nadat tijdens de bespreking met het bestuur van Ernst & Young op 10 maart 2011 bedoeld onder 2.8 de indruk is gewekt dat met dit gesprek bereikt was wat klaagster beoogde, levert, tegen de achtergrond van de hiervoor opgesomde gebreken, naar de mening van betrokkene ook misbruik van het tuchtrecht op en ook dat moet leiden tot niet-ontvankelijkheid van de klacht. Ter zitting is dit betoog nog als volgt (samengevat) aangevuld. De verplichting van klaagster tot het (alsnog) inzage geven in of overleggen van alle op de zaak en op de persoon van betrokkene betrekking hebbende stukken vloeit ook voort uit het in artikel 6 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens (EVRM) gewaarborgde beginsel van equality of arms. Dit artikel is op de onderhavige zaak van toepassing, nu een van de klachtonderdelen het verwijt behelst dat betrokkene een valse factuur heeft laten opmaken, de Accountantskamer aan betrokkene een punitieve sanctie zoals een geldboete of een schorsing of een doorhaling kan opleggen en omdat klaagster, waar zij gebruik maakt van haar bevoegdheid tot het indienen van een klacht, kan worden aangemerkt als een vervolgende instantie. Klaagster heeft betrokkene voorafgaande aan het indienen van de klacht slechts in kennis gesteld van haar voorlopige bevindingen. Uit de verwoording daarvan blijkt dat er meer bevindingen zijn. Daarvan moet betrokkene ook kennis kunnen nemen. Klaagster heeft weliswaar bij besluit van 4 december 2012 op het verzoek van betrokkene op grond van artikel 35 Wbp beslist, maar daarbij niet het hele onderzoeksdossier verstrekt zoals zij had behoren te doen. Daardoor en doordat er te weinig tijd was om een verzoek om een voorlopige voorziening aanhangig te maken tegen dit besluit, heeft klaagster een fair trial bij de Accountantskamer onmogelijk gemaakt. Betrokkene heeft niet in de vorm van hoor en wederhoor de gelegenheid gekregen om een bijdrage te leveren aan het onderzoek dat voorafging aan de indiening van de klacht en dat is in strijd met een essentieel vereiste neergelegd in de hiervoor vermelde Praktijkhandreiking 1112.

4.4.2 De Accountantskamer stelt bij de beoordeling van dit verweer voorop dat (de procedure bij) de tuchtrechter op grond van de Wtra (in ieder geval) voldoende waarborgen biedt voor een eerlijk proces in de zin van artikel 6 EVRM. Daarmee is voldaan aan de eisen die dit artikel stelt, ook als die in de fase voor de indiening van de klacht door klaagster niet in acht zijn genomen, zoals betrokkene beweert. De tuchtrechter is immers op basis van wat partijen schriftelijk en mondeling over en weer naar voren hebben gebracht, bevoegd een eigen oordeel te geven over de verenigbaarheid van het handelen of nalaten waarover wordt geklaagd met de gedrags- of beroepsregels waarmee het volgens klaagster in strijd is. Gezien het vorenstaande kan in het midden blijven of de hiervoor bedoelde eisen door klaagster in dit geval in acht zijn genomen. De Accountantskamer kan zich evenmin verenigen met de overige standpunten die betrokkene in dit verband poneert. Dat klaagster betrokkene en/of anderen niet (vaker) heeft gehoord of geen gelegenheid tot wederhoor heeft geboden, voordat zij de klacht indiende, kan ertoe leiden dat het handelen of nalaten waarop de klacht ziet of de strijdigheid van dit handelen of nalaten met de gedrags- of beroepsregels, die klaagster geschonden acht, niet aannemelijk wordt. Dat kan ook de uitkomst van deze zaak zijn gelet op voorhanden informatie uit het onderzoek bij Ernst & Young die klaagster volgens

betrokkene heeft genegeerd. Zonder nadere toelichting, die ontbreekt, valt niet in te zien dat betrokkene in zijn verdediging is geschaad doordat hij nog niet beschikt over alle onder klaagster berustende persoonsgegevens in de zin van de Wpb. Er is dan ook geen reden om de klacht niet in behandeling te nemen of de behandeling van de klacht aan te houden totdat naar genoegen van betrokkene is beslist op het verzoek van betrokkene op grond van artikel 35 van de Wpb. Naar het oordeel van de Accountantskamer is er geen regel van geschreven of ongeschreven tucht(proces)recht die meebrengt dat klaagster de klacht eerder had moeten indienen dan zij heeft gedaan. Die regels houden ook niet in dat klaagster betrokkene in kennis had moeten stellen van haar definitieve bevindingen voordat zij op basis daarvan een klacht indiende, en evenmin dat zij betrokkene ervan op de hoogte had moeten stellen dat zij een klacht tegen hem zou indienen, alvorens daartoe over te gaan. Daarbij maakt het geen verschil dat haar definitieve bevindingen niet volledig overeenkomen met haar voorlopige. Gelet op artikel 51, eerste lid, van het Handvest is het Handvest alleen van toepassing in situaties waarin het recht van de EU ten uitvoer wordt gebracht. Daarvan is bij het indienen van een klacht op grond van de Wtra geen sprake. Dat wordt niet anders doordat aan het indienen van de klacht (mede) een onderzoek naar de naleving van het bij of krachtens de Wta ten grondslag ligt. De Praktijkhandreiking is geen rechtstreeks bindende regelgeving, die niet is gericht tot klaagster en daarom ook niet van toepassing op de handelwijze van klaagster voorafgaande aan de indiening van een tuchtklacht. Klaagster heeft gesteld dat zij de facturen waarop klachtonderdeel 3.1.a.1. ziet, heeft verkregen bij de uitoefening van haar toezichthoudende taak op grond van de Wft en, zo begrijpt de Accountantskamer, niet op grond van die taak in de Wftv. De Accountantskamer ziet geen reden om daaraan te twijfelen. Klaagster heeft daaraan toegevoegd dat zij met toepassing van artikel 1: 90, eerste en vijfde lid, van de Wft die facturen heeft overgedragen aan de afdeling die belast is met het toezicht op individuele accountants. Zij heeft die facturen vervolgens op grond van artikel 63d van de Wta aan de Accountantskamer verstrekt. Niet gesteld is dat aan de voorwaarden die artikel 1:90, eerste lid, van de Wft aan de daar bedoelde overdracht stelt, in dit geval niet is voldaan. Evenmin is gesteld dat er een reden was om geen gebruik te maken van de bevoegdheid gegeven in artikel 63d van de Wta. Uit het gelijkheidsbeginsel vloeit niet voort dat klaagster vanwege het feit dat zij in één ander geval pas een klacht heeft ingediend tegen een accountant, nadat zij de betreffende accountant in kennis had gesteld van haar definitieve bevindingen, gehouden is diezelfde gedragslijn te volgen ten aanzien van betrokkene. Alles wat betrokkene in dit kader heeft aangevoerd, levert gezien het vorenstaande geen misbruik van tuchtrecht op. In het verslag van de bespreking op 10 maart 2011 met het bestuur van Ernst & Young valt naar het oordeel van de Accountantskamer bepaald niet te lezen, zoals betrokkene suggereert, dat er geen klacht tegen betrokkene zal worden ingediend. De Accountantskamer wijst er tot slot op dat het, bij gegrond bevinden van een of meer klachtonderdelen, aan haar is om te bepalen of er aanleiding is voor het opleggen van een maatregel en zo ja, welke. Bij deze beslissing houdt zij rekening met alle omstandigheden van het geval. Daartoe kan ook het handelen of nalaten van klaagster voorafgaande aan de indiening van de klacht behoren en eveneens de publicitaire aandacht voor het indienen en de behandeling van een klacht.

De inhoudelijke beoordeling

4.5 Toekomend aan de inhoudelijke beoordeling van de klachtonderdelen stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel

aan klaagster is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van (gemotiveerde) betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

Klachtonderdeel 3.1.a.1.

4.6.1 De valse factuur waarop klachtonderdeel 3.1.a.1. ziet, is de tweede factuur bedoeld in rechtsoverweging 2.6. Deze is volgens klaagster achteraf onder verantwoordelijkheid van betrokkene opgesteld om het te doen lijken alsof de reis- en verblijfkosten in verband met het bijwonen van de voetbalwedstrijd bedoeld onder 2.2 voor rekening van Ernst & Young zijn gekomen doordat de factuur *“eerst met het bedrag dat met de reis was gemoeid*

(€ 2.000,-) is opgehoogd, om vervolgens met hetzelfde bedrag te worden verminderd. Naast de valse factuur is nog een andere, eerder opgemaakte factuur aangetroffen die exact dezelfde kenmerken draagt (datum, factuurnummer) en waarin hetzelfde bedrag wordt gedeclareerd, echter zonder dat daarin de verrekening is opgenomen.” Ter onderbouwing van dit verwijt is gewezen op de reactie van het bestuur van Ernst & Young in zijn brief van 28 januari 2011 op een vraag van klaagster die erop neerkomt dat de tweede factuur niet in deze vorm verzonden had moeten worden en dat gekozen had moeten worden voor een specificatie van de eerste factuur ofwel voor een creditnota en een debetnota. De € 42.000,-- op de tweede factuur strookt niet met de eigen verklaring van betrokkene tijdens de vergadering van het Audit Committee van VDM op 25 juni 2009, bedoeld onder 2.6 (waarin sprake is van meerwerk ten bedrage van € 240.000,--, waarvan € 200.000,-- is gefactureerd) en ook niet met de mededeling van B in haar brief van 25 januari 2011 aan Ernst & Young dat zij pas op 14 juli 2009 (dus na verzending van de twee facturen) van D heeft vernomen dat het meerwerk € 242.000,- - beliep. B verwijst in haar brief naar een overzicht in een bijlage bij een e-mailbericht van D waarin onder meer een bedrag van € 240.000,-- is opgenomen met als toelichting *“Oorspronkelijk voorstel EY”*. Enige regels daaronder staat een bedrag van € 208.000,- - met daarachter de vermelding: *“Afspraak 50/50”*. Onderaan dit overzicht staat € 32.000,-- gevolgd door de tekst *“Creditfactuur te versturen”*. Klaagster leidt hieruit af dat overeenstemming is bereikt over een door VDM nog te betalen bedrag van (€ 240.000,-- minus € 32.000,-- =) € 208.000,--, zonder dat daarvan € 2.000,-- voor de reis naar Spanje is afgetrokken. Dit nog te betalen bedrag komt overeen met de bedragen van de door Ernst & Young gezonden debetfacturen en de gezonden creditfactuur. Uit niets blijkt ook dat B ervan uitging dat er € 2.000,-- in mindering was gebracht op het in rekening te brengen meerwerk. Daarbij komt dat Ernst & Young in een van de memo's bij haar brief van 19 mei 2011 heeft geschreven dat niet is te achterhalen wanneer en door wie over *“de final setting ten aanzien van het meerwerk (€ 210.000 -/- € 2.000,-)”* overeenstemming is bereikt. In ditzelfde memo valt te lezen dat er geen bewijs is dat een specificatie waarover betrokkene rept in zijn brief van 23 juli 2010 aan VDM is gezonden. Klaagster stelt daarom dat de verklaring van betrokkene in zijn brief van 23 juli 2010 dat de kosten van de reis door Ernst & Young zelf zijn betaald, in strijd met de waarheid is.

4.6.2 Het meest verstekkende verweer tegen klachtonderdeel 3.1.a.1. luidt samengevat als volgt. De factuur die klaagster als vals kwalificeert, is geen factuur maar een specificatie van de eerste factuur. Er staat immers geen te betalen bedrag op en er is geen rekening gehouden met BTW. VDM heeft de factuur ook opgevat als een specificatie. Het aan VDM in rekening gebrachte bedrag is niet eerst met € 2.000,-- opgehoogd en

vervolgens op die specificatie weer met hetzelfde bedrag verminderd. Er kon voor het meerwerk nog pro resto € 42.000,-- aan VDM in rekening worden gebracht. Daarop is een aftrek toegepast van € 2.000,-- bij wijze van verrekening van de kosten voor de reis naar Madrid. Dit is conform de afspraken met B. Die verrekening was niet zichtbaar op de factuur van 26 juni 2009 en daarom is dat op de specificatie gedaan. De opdracht tot het vervaardigen van de specificatie is op 10 juli 2009 gegeven door D. In de vergadering van het Audit Committee van 25 juni 2009 was alleen de orde van grootte van de bedragen van belang en niet het exacte bedrag. B schrijft in een overgelegde brief van 29 oktober 2012 (productie 1 van betrokkene) dat zij uiterlijk op 14 juli 2009 bekend is geworden met het meerwerk ten bedrage van € 242.000,-- en dat haar op 21 juli 2009 is uitgelegd dat de tweede factuur een specificatie is van de factuur van € 40.000,--. Dit bedrag is in overeenstemming met de afspraak van begin juni 2009 met betrokkene om de reiskosten te verrekenen met de “final” factuur. Daarna heeft B op 27 juli 2009 opdracht gegeven tot betaling van € 40.000,--, aldus haar brief. Betrokkene stelt verder dat hij VDM meermalen om een factuur heeft gevraagd voor de reis- en hotelkosten en toen die uitbleef, met B heeft afgesproken dat het bedrag verrekend zou worden met het nog te betalen meerwerk. Dat er (door de Nederlandse vestiging van Ernst & Young) voor een bedrag van € 242.000,-- aan meerwerk was verricht, blijkt volgens betrokkene uit een nacalculatie in een bestand afkomstig uit de laptop van D, dat is gedateerd op 18 mei 2009. Op deze nacalculatie had betrokkene het oog in zijn brief aan klagster van 23 juli 2010. Bij het verweerschrift is ook een memo van D gevoegd (productie 3) waarin deze een toelichting geeft op de gang van zaken rond wat zij daarin noemt de facturering. Daarin verwijst zij onder meer naar het hiervoor bedoelde bestand uit haar laptop. Dit bestand is voorafgaande aan de zitting nog een keer overgelegd ten bewijze dat de advocaat van betrokkene heeft kunnen vaststellen dat de nacalculatie op 18 mei 2009 op € 242.000,-- uitkwam. In het memo schrijft D dat zij degene was die op 26 juni 2009 gevraagd heeft om een slotdeclaratie te sturen van € 40.000,--. Dat had, zo vervolgt zij, volgens de berekening van het totale meerwerk en de reeds gefactureerde bedragen, een factuur moeten zijn van € 42.000,--, op welk bedrag € 2.000,-- in mindering moest worden gebracht in verband met de reis naar Madrid. Die verrekening was nog niet zichtbaar in de gezonden facturen en daarom heeft zij een specificatie laten opmaken die zij niet heeft gezien voordat deze is verzonden. Nadat Ernst & Young de kosten van het meerwerk had vastgesteld is onderhandeld over het daadwerkelijk in rekening te brengen bedrag. Dat heeft geresulteerd in een verleende korting, aldus D. Ter zitting is nog verwezen naar een brief van de (toenmalige) CEO van VDM, E, gericht aan klagster en DNB van 1 september 2009, waarbij hij naar aanleiding van een informatieverzoek een aantal documenten toestuurt, waaronder “*documentatie waaruit hoogte, tijdstip en afzender blijkt van vergoeding aan VDM door C en Y m.b.t. business event Madrid*”. Daartoe behoort een e-mail van C aan de secretaresse van A over (kort gezegd) de kosten van het hotel in en de vliegreis naar Madrid en de tweede factuur. Met deze brief heeft hij gereageerd op een vraag van klagster om toezending van documentatie waaruit blijkt dat de kosten van de “*business trip*” vergoed zijn aan VDM, aldus (de raadsman van) betrokkene.

4.6.3 De Accountantskamer overweegt dat aan klagster zonder meer kan worden toegegeven dat het stuk dat volgens betrokkene moet worden gezien als een specificatie niet evident de kenmerken heeft van een specificatie (maar veel meer het uiterlijk van een factuur heeft), dat er over € 40.000,-- en niet over € 42.000,-- BTW is berekend en dat de opdracht van D tot het opmaken van wat betrokkene aanduidt als de specificatie, die luidt: “*Kun jij iets maken dat lijkt op invoice met onderstaande tekst*”, (binnen Ernst

& Young) hoogst ongebruikelijk is. Het had ook voor de hand gelegen (klaagster heeft daarop ter zitting terecht gewezen) dat D direct nadat haar duidelijk was geworden dat er voor € 42.000,-- meerwerk was verricht, opdracht had gegeven om een factuur voor € 42.000,-- te sturen. Een en ander is ontoereikend om ervan uit te gaan dat het voor het meerwerk in rekening gebrachte bedrag eerst met € 2000,-- is opgehoogd en daarna weer met dit bedrag is verminderd, met de intentie te verhullen dat de kosten van de reis naar Madrid door VDM zijn gedragen. De Accountantskamer laat in dit verband allereerst wegen dat er in de als productie 14 door klaagster overgelegde, van voor en na de reis naar Madrid daterende, e-mailberichten aanknopingspunten zijn te vinden voor de stelling van betrokkene dat met VDM is gesproken over voorwaarden voor het accepteren van de uitnodiging voor de reis naar Madrid en over de kosten daarvoor. De Accountantskamer neemt verder in aanmerking dat de omstandigheid dat in diverse stukken sprake is van een nog bij te betalen bedrag van € 40.000,--, niet uitsluit dat daarna (en wel na het verzenden van - in de terminologie van betrokkene: de factuur en de specificatie - aan VDM is gemeld dat voor € 242.000,-- aan meerwerk was verricht en dat VDM daarmee heeft ingestemd (en vervolgens een korting heeft bedongen). Een e-mailbericht van A gericht aan C van 8 juli 2009, waarnaar ter zitting door klaagster is verwezen (waarin hij rept van een aangeboden korting van 10%, zodat nog € 208.000,-- (bij)betaald moest worden), wijst niet in een andere richting, omdat daaruit niet blijkt dat met hem overeenstemming is bereikt over een bedrag van € 240.000,-- als prijs voor het meerwerk. D heeft in het aan de advocaat van betrokkene doorgestuurde e-mailbericht met als bijlage het bestand met de nacalculatie dat de datum 18 mei 2009 draagt, geschreven dat uit de laatste regel van de screenprint van het bestand blijkt dat de “author” van het bestand B is, maar daaraan ter verklaring toegevoegd dat het bestand uit verschillende tabbladen bestaat en dat vermoedelijk “doorgewerkt” is vanuit een bestand dat oorspronkelijk door B was opgesteld. Daarmee valt een argument weg dat klaagster heeft aangevoerd ter ondersteuning van haar stelling dat niet kan worden aangenomen dat de nacalculatie al op 18 mei 2009 bestond. Dit gegeven kan ook verklaren waarom B niet spontaan heeft meegedeeld dat zij de auteur van de nacalculatie was. Gezien het vorenstaande is het verwijt van niet integer handelen niet aannemelijk geworden. Dat neemt niet weg dat de gang van zaken, waarvoor betrokkene verantwoordelijk kan worden gehouden, niet blijkt geeft van nauwgezette naleving van (kennelijk) intern geldende procedures, als weinig transparant moet worden gekenschetst en daarenboven ook nog licht aanleiding kan geven tot misverstanden. Uit het oordeel over de gestelde misleiding vloeit voort dat in het midden kan worden gelaten of (naar betrokkene ook bij wijze van verweer ter discussie heeft gesteld) de onafhankelijkheidsregels in een situatie als de onderhavige van toepassing zijn en of hier sprake zou zijn van het accepteren van een gift die een bedreiging oplevert voor de objectiviteit van betrokkene. De slotsom moet luiden dat de klacht omschreven onder 3.1.a.1. ongegrond is.

Klachtonderdeel 3.1.a.2.

4.7.1 Ter onderbouwing van het klachtonderdeel omschreven onder 3.1.a.2. is het volgende aangevoerd. In een document getiteld “*NL Review and approval summary of audit engagements (RAS)*” (hierna: het RAS-document) heeft betrokkene door het zetten van parafen onder het kopje “Yes” en het vermelden van de datum (in alle gevallen 9 april 2009) zeven daarin opgenomen verklaringen onderschreven. Een aantal daarvan houdt in dat hij documenten heeft “gereviewed”. Zes van deze verklaringen zijn in strijd met de waarheid. Uit het Evidence All Document in het elektronische dossier blijkt immers

dat het belangrijkste afsluitende document van de controle, het zogeheten Summary review memorandum (SRM) is gedateerd op 5 juni 2009 en op 8 juni 2009 door betrokkene is afgetekend. In zijn brief van 23 juli 2010 heeft betrokkene verklaard dat alle in het SRM opgenomen informatie vóór het afgeven van de verklaring bij hem bekend was en met hem was besproken. Deze verklaring strookt niet met de data in het Evidence All Document. Van de andere in het elektronisch dossier vermelde documenten die door betrokkene zijn afgetekend is er één afgetekend op 7 juni 2009 en de overige op 8 juni 2009. Uit een persbericht van VDM van 23 april 2009, waarin melding wordt gemaakt van een erratum in de jaarrekening (betreffende de opgave in de jaarrekening van de honoraria als bedoeld in artikel 2:382a van het Burgerlijk Wetboek) en uit een toelichting op dit erratum in een memo dat deel uitmaakt van het aanvullend dossier, gedateerd op 22 april 2009, volgt dat de zesde verklaring in het RAS-document inhoudend dat betrokkene zich ervan vergewist heeft dat de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de IFRS-regels, niet juist is. Betrokkene had de accountantsverklaring pas mogen afgeven op het moment dat hij de hiervoor bedoelde controledocumenten had “gereviewed”. Door zijn parafen in het RAS te dateren op 9 april 2009 heeft hij onjuiste en misleidende informatie in het dossier opgenomen en verhuld dat zijn werkzaamheden toen hij de accountantsverklaring afgaf, nog niet waren afgerond.

4.7.2 In zijn algemene reactie op de klachtonderdelen 3.1.a.2., 3.1.a.3. en 3.1.a.4. heeft betrokkene erop gewezen dat in paragraaf 52 van NVCOS 700 wordt geëist dat er toereikende controle-informatie voorhanden is op het moment van het aftekenen van de accountantsverklaring. Dat kan ook concepten betreffen samen met informatie verstrekt in telefoongesprekken, e-mails en discussies binnen het controleteam. Gelet op paragraaf 24 van NVCOS 200 mag een accountant bij de beantwoording van de vraag of hij over voldoende controle-informatie beschikt op het moment van het ondertekenen van de accountantsverklaring risico's afwegen. Hij kan dus op basis van een ongetekend document waarvan de herkomst bekend is, en gelet op wat hij weet over de “materialiteit” en de risico's van nog uitstaande zaken, gevoegd bij informatie uit andere bronnen, zoals telefoongesprekken, concluderen dat hij over toereikende controle-informatie beschikt. Ten tijde van het afgeven van de accountantsverklaring beschikte betrokkene over toereikende controle-informatie. Er was dus geen aanleiding om nieuwe controle-informatie aan het controledossier toe te voegen.

4.7.3 Het specifieke verweer tegen klachtonderdeel 3.1.a.2. luidt samengevat als volgt. De verplichting tot het uitvoeren van een review door de voor een opdracht verantwoordelijke partner, neergelegd in paragraaf 26 van NVCOS 220, wordt geconcretiseerd in paragraaf 27 van NVCOS 220. Klaagster negeert dat daarin staat dat niet alle controledocumentatie hoeft te worden onderzocht. Zij maakt ook geen onderscheid tussen de categorieën werkzaamheden waarop de verklaringen zien. Met het aftekenen en het paraferen heeft betrokkene bevestigd dat hij de in de verklaringen omschreven werkzaamheden heeft verricht/vastgelegd. Daarmee heeft hij niet bevestigd dat hij documenten heeft *afgetekend* voor review vóór 9 april 2009. Dat wil niet zeggen dat hij de controle-informatie niet voor het afgeven van de verklaringen aan de vereiste review heeft onderworpen. Van belang is dat alle onderliggende SRM's in het controledossier aanwezig waren vóór 9 april 2009. Het verwijt van klaagster dat de verklaring dat betrokkene zich ervan vergewist heeft dat de jaarrekening is opgesteld conform de IFRS-regels, niet juist is, impliceert dat hij twee andere teamleden die dezelfde verklaring in het RAS-document hebben afgelegd, heeft geïnstrueerd om dit in strijd met de waarheid te verklaren. Bevraging van deze teamleden had klaagster geleerd dat hiervan geen sprake

is geweest. Klaagster licht ook niet toe waarom deze verklaring onjuist is aangezien het niet vermelden in de toelichting op de jaarrekening van de accountantshonoraria op een verschoonbare vergissing berust die op initiatief van het controleteam ogenblikkelijk is hersteld (resulterend in het erratum).

4.7.4 Ter zitting heeft klaagster in dit verband nog aangevoerd dat uit het controledossier niet blijkt dat betrokkene het SRM (en andere stukken) vóór 9 april 2009 heeft beoordeeld, terwijl dit (zeker waar het gaat om het SRM, gezien het belang van dit stuk) daaruit wel had moeten blijken. Juist daarom is klaagster afgegaan op het Evidence All Document en daaruit blijkt dat de stukken pas begin juni 2009 zijn gereviewed. Het is onwaarschijnlijk dat betrokkene alleen nog zijn paraaf moest zetten op de stukken, maar dat ze al wel beoordeeld zijn vóór 9 april 2009. De SRM's waarnaar betrokkene in het verweerschrift verwijst, zijn niet aangetroffen. Wat andere teamleden hebben gedaan is niet van belang in deze zaak. Het feit dat het team op 22 april 2009 heeft vastgesteld dat de accountantshonoraria niet in de toelichting op de jaarrekening waren vermeld, toont aan dat dit voor 9 april 2009 nog niet was gecontroleerd. Betrokkene heeft ter zitting in dit verband voor zover van belang verklaard dat bij Ernst & Young destijds software in gebruik was die bewerkstelligde dat telkens als er ook maar een komma in een stuk werd veranderd, de datum van het stuk werd gewijzigd. Daarom waren oudere versies van stukken niet meer te vinden. Die oudere versies heeft hij wel gezien. Op het moment dat hij de verklaring tekende had hij de beschikking over alle benodigde controle-informatie. De teamleden onderschrijven de verklaringen in het RAS-document pas als zij van oordeel zijn dat over voldoende informatie beschikken in die zin dat er geen open “issues” meer zijn, aldus betrokkene.

4.7.5 De Accountantskamer stelt bij de beoordeling van klachtonderdeel 3.1.a.2. voorop dat de verklaringen in het RAS-document die betrokkene met het plaatsen van een paraaf en het vermelden van een datum heeft onderschreven, gelet op de formulering en de strekking van deze verklaringen, niet inhouden dat betrokkene (de definitieve versies van) bepaalde stukken vóór de datum die hij heeft vermeld, heeft beoordeeld. Zo luidt de eerste verklaring: *“I have participated in the performance of audit procedures as I considered necessary to obtain a thorough understanding of the technically difficult or highly judgmental areas and other matters described in the Summary Review Memorandum (SRM), including any attached documents.”* De derde tot en met de zesde verklaring houden wel in dat betrokkene stukken heeft beoordeeld, maar hebben geen betrekking op specifieke stukken. Daarin valt, voor zover hier van belang, te lezen: *“all audit work, (...) that previously was not reviewed”*, *“the working papers to be satisfied that the appropriate specialists were involved in the audit/the appropriate consultation (...) has taken place with the Technical Departement AABS”* en *“our report (...) to be satisfied that the financial statements have been prepared in conformity with International Financial Reporting Standards (...)”*. De tweede verklaring spreekt van: *“review procedures in high risk and other sensitive audit areas”* en van *“to be satisfied that the detailed review was adequate and that appropriate audit recognition was given to all important Financial statement amounts and disclosures”*. De Accountantskamer ziet voorts geen reden om geen geloof te hechten aan de verklaring van betrokkene ter zitting dat de destijds bij Ernst & Young in gebruik zijnde software het effect had dat hij heeft beschreven. Hij heeft daarvan ook al melding gemaakt op bladzijde 37 van zijn brief van 23 juli 2010. Klaagster heeft dit effect niet weersproken en het vormt een toereikende verklaring voor het niet aanwezig zijn in het controledossier van conceptversies van de SRM's waarnaar betrokkene heeft verwezen. Gezien het vorenstaande

kan niet worden gezegd dat betrokkene met het onderschrijven van de verklaringen in het RAS-document en in de brief van 23 juli 2010 misleidende verklaringen heeft afgelegd over (de aard van en) het afronden van zijn werkzaamheden. Dat wordt niet anders in het licht van de datering van de aftekening van de stukken vermeld in het Evidence All Document waarop klaagster het oog heeft. Gezien het vorenstaande moet klachtonderdeel 3.1.a.2. ongegrond worden geacht. De Accountantskamer hecht eraan in dit verband nog op te merken dat het gebruik maken van een RAS document in deze vorm (geheel afgezien van het effect van de gebruikte software) het risico in zich bergt (dat zich bij de onderhavige controle ook heeft verwezenlijkt) dat later niet meer nagegaan kan worden over welke controle-informatie betrokkene beschikte ten tijde van het afgeven van de accountantsverklaring en dus ook niet of die informatie op dat moment toereikend was. Het behoeft geen betoog dat deze werkwijze (waarop de klacht overigens naar de Accountantskamer begrijpt, niet expliciet betrekking heeft) zich niet verdraagt met de eisen die voortvloeien uit de van een accountant bij een controle van een jaarrekening te vergen deskundigheid en zorgvuldigheid.

Klachtonderdeel 3.1.a.3.

4.8.1 Aan klachtonderdeel 3.1.a.3. is (met inachtneming van wat klaagster daarover ter zitting heeft verklaard) het volgende ten grondslag gelegd. In het aanvullend dossier zijn twee verschillende versies van de LOR en de daarbij behorende Summary of unadjusted audit differences 2008 financial year (hierna: SAD) aangetroffen. In de SAD bij de vòòr de afgifte van de accountantsverklaring ontvangen LOR (die beide de datum 9 april 2009 dragen) staan nog fouten. Betrokkene heeft drie maal verklaard (in het *“Memo Letter of Representation VDM 2008”* van juni 2009, in zijn memo van 11 juni 2010 bedoeld onder 2.8 waarin hij een voorlopige reactie geeft op de voorlopige bevindingen van klaagster en in de brief van 23 juli 2010) dat de juiste (ook op 9 april 2009 gedateerde) versies van de LOR en de SAD daags of enkele dagen na 9 april 2009 zijn ontvangen, maar dat een en ander al op of vóór die dag, voor de afgifte van de accountantsverklaring, was afgestemd, terwijl uit e-mailberichten blijkt dat de gecorrigeerde versies van de LOR en de SAD pas op 10 juni 2009 ondertekend van VDM terug zijn ontvangen. Een belangrijke wijziging ten opzichte van de LOR en de SAD die voor 9 april 2009 zijn ontvangen, betreft de post Group relief UK. In de gecorrigeerde versies van de LOR en de SAD is een bevestiging van de directie van VDM toegevoegd over deze post. Uit e-mailberichten aan en van de tax-partner bij Ernst & Young blijkt dat hij deze post op 8 april 2009 nog moet beoordelen. Dat deze post vóór 9 april 2009 is beoordeeld, kan uit het dossier niet worden opgemaakt. Over de post bestond zelfs op latere data nog onduidelijkheid getuige bijvoorbeeld een ongetekend Tax review memorandum 2008 (TRM) van 17 april 2009 en een mail van betrokkene zelf aan D van 19 april 2009. De verklaring van betrokkene op bladzijde 38 van zijn brief van 23 juli 2010 dat de post in de SAD is opgenomen naar aanleiding van *“conclusies van onze tax collega’s”* met verwijzing naar een e-mail van 8 april 2009 kan dus niet juist zijn, aldus klaagster. Dit klachtonderdeel stoelt daarnaast op een in het controledossier aangetroffen concept SRM van EY Londen, gedateerd 26 maart 2009, waarin sprake is van nog openstaande kwesties, en op een e-mailbericht van 8 april 2009 van de accountant van EY Londen, waarin deze aankondigt dat pas enkele dagen later *“final clearance”* kan worden gegeven. Betrokkene heeft daarover in zijn brief van 23 juli 2010 verklaard dat op 8 april 2009 telefonisch (zonder schriftelijke vastlegging) de laatste punten *“welke materieel alleen van invloed zijn op de statutaire audit”*, zijn doorgesproken en dat de handtekening onder de SRM van EY Londen op 15 april 2009 is gezet, terwijl

zich in het dossier een e-mailbericht bevindt van 15 april 2009 waarbij opnieuw de SRM van 26 maart 2009 is gevoegd, en uit het dossier niet blijkt op welk moment de definitieve versie van de SRM van EY Londen is ontvangen. In het controledossier noch in het aanvullende dossier bevindt zich een definitieve versie. Al het voorgaande duidt erop dat betrokkene bij de afgifte van de accountantsverklaring is uitgegaan van conceptinformatie, waarmee hij heeft gehandeld in strijd met het bepaalde in paragraaf 16 van NVCOS 600 en daaruit volgt ook dat de verklaringen van betrokkene dat de werkzaamheden op 9 april 2009 waren afgerond onjuist en misleidend waren, aldus klaagster.

4.8.2 Betrokkene ontkent in zijn specifiek op dit klachtonderdeel gerichte reactie dat de controlewerkzaamheden niet waren afgerond voordat hij de accountantsverklaring afgaf. Zijn verklaringen daarover zijn dus ook niet in strijd met de waarheid. In het controledossier bevindt zich een door de groepsdirectie van VDM getekende LOR die D op 9 april 2009 als bijlage bij een e-mailbericht van B heeft ontvangen. Bij deze e-mail zat ook een SAD, waarnaar in de LOR wordt verwezen. Het *“Total unadjusted audit differences after income tax effect”* bedraagt volgens die SAD € 522.800,-- en op basis daarvan (en van al zijn andere controlemiddelen) achtte betrokkene het verantwoord om de accountantsverklaring af te geven, want dat maakte voor het getrouwe beeld van de jaarrekening niet uit. Hij heeft niet geprobeerd een andere, betere LOR te verkrijgen als basis voor zijn accountantsverklaring. Gezien het vorenstaande doet het er niet toe wanneer betrokkene de originele LOR heeft ontvangen. De gang van zaken rond de toezending van deze LOR wordt bevestigd door B in haar bij het verweerschrift gevoegde brief van 29 oktober 2012. In het aanvullend dossier is een eveneens op 9 april 2009 gedateerde LOR opgenomen waarin een bevestiging van de directie van VDM over de post Group relief UK is toegevoegd met daarbij een gewijzigde SAD. De originelen van de bij de mail van B gevoegde LOR en SAD bevinden zich in het controledossier en zijn ook in het aanvullend dossier opgenomen. Die originelen zijn na 9 april 2009 ontvangen. Wanneer precies valt niet meer te achterhalen, maar uit een e-mail van 21 april 2009 blijkt dat ze toen in bezit van het controleteam waren. In deze mail aan B wordt gevraagd om een wijziging van de SAD omdat daarin per abuis de aftrekbaarheid van de Group relief, waarover in de visie van Ernst & Young onzekerheid bestond, nog niet was opgenomen. Die gewijzigde SAD is op 10 juni 2009 ontvangen. De LOR met de bevestiging over de post Group relief UK en de gewijzigde SAD zijn in het aanvullende dossier opgenomen omdat ze niet thuishoren in het controledossier. Het is niet zo dat betrokkene in zijn brief van 23 juli 2010 ten onrechte volhoudt dat de verbeterde informatie (de gewijzigde SAD) daags na of enkele dagen na 9 april 2009 is ontvangen. De passage in die brief waarnaar klaagster verwijst ziet op de ontvangst van de originele LOR en de daarbij gevoegde originele incorrecte SAD. Betrokkene beschikte over 9 april 2009 over voldoende controle-informatie over de belastingpositie om de accountantsverklaring te kunnen afgeven. Dat het TRM waarover betrokkene toen onder meer beschikte, toen niet was ondertekend was daarvoor niet van belang omdat de belastingpositie materieel volstrekt duidelijk was. In de mail van de tax partner bij Ernst & Young van 8 april 2009 waarnaar klaagster verwijst, wordt de post Group relief UK vermeld maar staat ook dat hij tegen B heeft gezegd dat er geen openstaande *“tax punten”* meer zijn. Ook dat duidt erop dat de post Group relief niet van invloed is op het getrouwe beeld dat de jaarrekening moet bieden. Dat de tax partner van Ernst & Young de post Group relief anders dan (de belastingadviseur van) VDM wel als een risico ziet, heeft betrokkene in de afwegingen die hij heeft gemaakt voordat hij de accountantsverklaring tekende, betrokken. In diezelfde mail staat dat het om een bedrag van GBP 600.000 gaat en dat is in het licht van de geconsolideerde jaarrekening niet materieel. Door deze post verminderde bovendien het totaal aan *“unadjusted audit dif-*

ferences”. Klaagster gaat ook voorbij aan het feit dat betrokkene voordat hij de accountantsverklaring afgaf, beschikte over voldoende en geschikte informatie over de controles door de accountant van EY Londen om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en hem in staat te stellen redelijke conclusies te trekken ten einde daarop zijn oordeel te baseren. Daarmee kon hij, gelet op NVCOS 600.44, ook volstaan. In NVCOS 600 staat nergens dat alleen ondertekende informatie toereikende controle-informatie vormt. Het was aan betrokkene om een afweging te maken of hij over toereikende controle-informatie beschikte. Naar zijn mening was dat het geval. Hij beschikte op 9 april 2009 over alle gevraagde informatie van de buitenlandse deelnemingen van VDM, de redenen waarom nog niet was afgetekend en wat de uitstaande punten waren. Van de buitenlandse deelnemingen waren alle definitieve SRM's ontvangen, behalve van de Engelse en de Amerikaanse. In de definitieve documenten die na 9 april 2009 door de teams van de deelnemingen en het groepsteam zijn afgerond is geen controle-informatie verwerkt die per 9 april 2009 niet beschikbaar was. In NVCOS 600.16 gaat het om het effect van de buitenlandse deelnemingen op holdingniveau. Er was ook geen sprake van een situatie waarin volgens die paragraaf een accountantsverklaring met beperking of van oordeelonthouding moet worden afgegeven, aldus betrokkene.

4.8.3 De Accountantskamer overweegt dat betrokkene in het *“Memo Letter of representation VDM 2008”* over het tijdstip van ontvangst van de gewijzigde LOR en SAD heeft geschreven dat hij had geconstateerd dat niet alle bevindingen van de *“local auditors”* waren opgenomen in de als bijlage bij een mail op 9 april 2009 ontvangen SAD en daarom telefonisch via B had gevraagd om een nieuwe versie van de LOR met de juiste SAD. In een van de volgende zinnen heeft hij gememoreerd dat de originele stukken via de post daags na 9 april 2009 zijn ontvangen. Wat betrokkene over diezelfde ontvangst schrijft in het memo van 11 juni 2010 verschilt niet wezenlijk van zijn lezing in het *“Memo Letter of representation VDM 2008”*. In zijn brief van 23 juli 2010 staat over die ontvangst: *“Wat betreft de (gewijzigde) SAD, is (...) een kopie van de e-mail opgenomen (...) de Letter of Representation waarin is opgenomen de incorrecte versie van het SAD aan ons op 9 april 2009 is toegezonden. Deze originele stukken hebben wij per post enkele dagen na 9 april 2009 ontvangen. De volgende posten zijn afwijkend tussen de eerste ontvangen versie en de later gecorrigeerde versie die wij per post hebben ontvangen: (...) 5. Group Relief (GBP 600.000) at risk is toegevoegd.”* Gelet op de in deze stukken gebezigde woorden valt niet uit te sluiten dat betrokkene in zijn verklaringen het oog had op de ontvangst van de schriftelijke versies van de op 9 april 2009 per mail toegestuurde LOR en SAD en niet op de uiteindelijke versies van de LOR en de SAD die onbetwist pas veel later zijn ontvangen: de LOR (zo valt af te leiden uit de brief van B van 29 oktober 2012 (productie 2 bij het verweerschrift)) op 19 mei 2009 en de SAD op 10 juni 2009. Van de woorden van betrokkene kan naar het oordeel van de Accountantskamer daarom zonder meer worden gezegd dat ze aanleiding kunnen geven tot misverstand, maar daarbij past niet de kwalificatie onjuist of misleidend. In dit verband is meegewogen dat in de voorlopige bevindingen van klaagster niet gewezen wordt op (en geen opheldering wordt gevraagd over) de datum van ontvangst door het controleteam van wat daarin wordt genoemd de tweede SAD (10 juni 2009). Er wordt slechts (op bladzijde 12) vermeld dat er een tweede SAD is aangetroffen die andere posten bevat dan de eerste SAD, ter onderbouwing van de voorlopige bevinding dat betrokkene voor de afgifte van de accountantsverklaring niet beschikte over toereikende controle-informatie. Die bevinding maakt dat het voor de hand had gelegen dat betrokkene (in ieder geval) in zijn brief van 23 juli 2010 (en niet pas in zijn verweerschrift)

expliciet had uiteengezet dat en waarom de verschillen (waaronder de post Group relief UK en het oordeel daarover van de tax-partner van Ernst & Young) tussen de versies waarover hij op 9 april 2009, voordat hij de accountantsverklaring afgaf, beschikte en de uiteindelijke versies niet van invloed zijn geweest op zijn oordeel dat de jaarrekening een getrouw beeld gaf van (samengevat) de financiële positie van VDM. Wat daarvan ook zij, het feit dat hij dit in die brief niet heeft gedaan (en toen ook niet heeft “toegegeven” zoals klaagster ter zitting heeft aangevoerd dat de gecorrigeerde versie van de SAD pas op 10 juni 2009 is ontvangen) is geen grond om aan de hiervoor geciteerde verklaringen van betrokkene de kwalificatie te geven die klaagster bepleit. Dat geldt ook voor wat betrokkene verderop in zijn brief van 23 juli 2010 schrijft over de in de gewijzigde LOR en SAD opgenomen post Group relief UK: *“Post is opgenomen naar aanleiding van conclusies van onze tax collega’s zie ontvangen e-mail d.d. 8 april 2009 opgenomen in bijlage V. Zoals uit e-mail blijkt is betreffende post met B besproken op 8 april 2009.”*. Tot slot wordt nog opgemerkt dat ook de e-mail van de tax-partner van 8 april 2009 waarnaar klaagster ter onderbouwing van haar verwijt op dit punt verwijst, een zin bevat (*“Ik heb B gezegd dat er wat mij betreft er geen openstaande tax punten meer zijn.”*), die een aanwijzing vormt voor de lezing van betrokkene.

De verklaring van betrokkene (vervat in een noot op bladzijde 7 van de brief van 23 juli 2010) die klaagster in dit verband ook als onjuist en misleidend kenschetst, luidt als volgt: *“Op 8 april is door F (partner UK) via e-mail (...) een overzicht gegeven van de nog openstaande punten voor aftekening, welke materieel alleen van invloed zijn op de statutaire audit. Op 8 april 2009 zijn telefonisch (waarvan geen nadere vastlegging bestaat) de laatste punten doorgesproken. Hierbij is door F aangegeven dat er geen materiële risico’s bestaan voor de geconsolideerde jaarrekening. Finale handtekening is door F op 15 april 2009 gezet.”*. Wat betrokkene hier schrijft is onderdeel van zijn reactie op de voorlopige bevindingen van klaagster over het gebruik maken van de werkzaamheden van “andere” accountants. Op (bladzijde 2 van) die voorlopige bevindingen wordt echter niet (expliciet) geconstateerd dat er noch in het controledossier noch in het aanvullende dossier een definitieve SRM van EY Londen was aangetroffen en daarbij wordt ook niet expliciet gevraagd om toezending van dit definitieve SRM. Alleen al tegen deze achtergrond ligt het niet voor de hand dat betrokkene met zijn hiervoor geciteerde verklaring heeft proberen te verhullen dat hij toen hij de accountantsverklaring afgaf, nog niet over alle (benodigde) informatie van EY Londen beschikte. De Accountantskamer heeft bij haar oordeel over de juistheid en de strekking van deze verklaring ook laten wegen dat er geen reden is om aan te nemen dat betrokkene op 8 april 2009 geen telefonisch contact heeft gehad met de Londense tax partner. Verder bevat de e-mail van deze tax-partner aanknopingspunten om ervan uit te gaan dat (ook) hij het niet nodig achtte dat betrokkene het definitieve Tax SRM afwachtte. Zo valt er in die e-mail (ook) te lezen: *“Tax SRMs – I need to review however I understand these have been sent to your group Tax team anyway for review, so should not be an issue for your sign off.”* Bij de duiding van deze e-mail is tot slot in aanmerking genomen dat klaagster niet (gemotiveerd) heeft gesteld dat betrokkene op het definitieve (Tax) SRM of het oordeel van EY Londen moest wachten, alvorens zijn accountantsverklaring af te mogen geven.

4.8.4 Uit al het voorgaande volgt dat klachtonderdeel 3.1.a.3. ongegrond moet worden geacht. Ook hier zij opgemerkt dat de handelwijze van betrokkene het risico in zich bergt dat later niet meer nagegaan kan worden over welke controle-informatie hij be-

schikte ten tijde van het afgeven van de accountantsverklaring en dus ook niet of die informatie op dat moment toereikend was. Ook deze handelwijze (waarop de klacht overigens naar de Accountantskamer begrijpt, evenmin expliciet betrekking heeft) strookt niet met de eisen die voortvloeien uit de van een accountant bij een controle van een jaarrekening te vergen deskundigheid en zorgvuldigheid. Toegespitst op het onderhavige geval hadden die eisen meegebracht dat betrokkene in het controledossier of later in het aanvullend dossier (zoals hij ook heeft aangekondigd in het memo van 16 juli 2009) expliciet had vastgelegd dat hij overleg had gehad met de tax-partner van EY Londen over “nog openstaande punten”, wat dit overleg heeft behelsd en dat de uitkomst van het overleg geen invloed (heeft ge)had op zijn oordeel dat de jaarrekening (samengevat) een getrouw beeld geeft van de financiële positie van VDM en waarom dat zo was.

Klachtonderdeel 3.1.a.4.

4.9.1 Klachtonderdeel 3.1.a.4. is als volgt toegelicht. De verklaring in het memo van 16 juli 2009 (aangehaald onder 2.7) is in strijd met de waarheid. Er is (op een moment dat de continuïteitsproblemen van VDM zichtbaar werden en op basis van een verzoek dat is gedaan één dag voordat VDM een winstwaarschuwing gaf) wel nieuwe informatie toegevoegd aan het controledossier. Dat is in strijd met NVCOS 580. Betrokkene heeft de continuïteit van VDM en daarmee samenhangend haar liquiditeitspositie, niet voorafgaand aan het afgeven van de accountantsverklaring beoordeeld en hij heeft in de hierna te vermelden memo's geprobeerd het te doen voorkomen alsof hij dat wel had gedaan. In het memo van 11 mei 2009 wordt voor het eerst een (te) summiere beoordeling van de liquiditeitspositie uitgevoerd. Er staat onder meer in dat de vergadering van het Audit Committee van VDM van 19 februari 2009 de liquiditeitspositie van VDM is besproken aan de hand van een analyse maar dat blijkt niet uit de notulen van deze vergadering en ook niet uit de notulen van de vergadering van het Audit Committee van 24 maart 2009. Ook van een bespreking van de liquiditeitspositie met het management van VDM, waarvan melding wordt gemaakt in het memo van 11 mei 2009, blijkt niets. De analyse waarvan wordt gerept is niet in het controledossier aangetroffen. In de (onder 2.7 vermelde) memo's “Memo Going concern – update analyse t.b.v. accountantsverslag” en “Analyse Cash Flow position Februari 2009” wordt vergeefs getracht de tekortkomingen van de eerdere beoordeling weg te nemen. Het eerste memo van 17 juni 2009 maakt gewag van een eerder uitgevoerde uitgebreide analyse terwijl daarvan geen sprake is. Het tweede memo (van de hand van D) is gedateerd op 9 april 2009, maar pas opgesteld op 31 juli 2009. Op dit memo heeft betrokkene zijn paraaf gezet en met de pen aangetekend: “copie gearhiveerd dossier”. De bijlage bij dit tweede memo bevat een overzicht van de liquiditeitspositie van VDM dat, zo blijkt uit een e-mailbericht van B, ook pas op 31 juli 2009 door B is opgesteld. In dit memo valt verder te lezen dat ten tijde van het afgeven van de accountantsverklaring de voorlopige resultaten over het eerste kwartaal van 2009 al bekend waren, terwijl in het memo van 17 juni 2009 wordt vermeld dat die resultaten ten tijde van het aftekenen van de accountantsverklaring nog niet beschikbaar waren. In het memo van 11 mei 2009 staat wel dat de beoordeling eerder is gedaan maar niet eerder is vastgelegd. Dat is niet waarschijnlijk vanwege het belang van dit onderwerp en omdat betrokkene niet eens beschikte over het liquiditeitsoverzicht. Betrokkene heeft gezien het vorenstaande ook in de twee andere memo's een misleidende voorstelling van zaken gegeven, aldus klaagster.

4.9.2 Betrokkene heeft zich tegen klachtonderdeel 3.1.a.4. specifiek als volgt verweerd. In het memo van 11 mei 2009 is verslag gedaan van de beoordeling van de continuïteit ten tijde van de controle (en dus vóór het afgeven van de accountantsverklaring). Met dit memo is de al eerder beoordeelde informatie over de liquiditeitspositie aan het controledossier toegevoegd. Die toevoeging is binnen de toegestane termijn gedaan en dus geoorloofd. De liquiditeitspositie is wel besproken in de vergadering van het Audit Committee van 19 februari 2009. Dat blijkt uit verklaringen van D en C die als producties 3 en 4 bij het verweerschrift zijn gevoegd. In het memo van 11 mei 2009 staat niet dat betrokkene gesprekken heeft gehad met het management van VDM en het Audit Committee over de liquiditeitspositie. Klaagster heeft niet bewezen dat wat er staat in het memo van 11 mei 2009 onjuist is. Met de beide andere memo's is niet getracht gebreken in de controle te herstellen. Op grond van het bepaalde in NVCOS 230.31 en NVCOS 230.32 is het mogelijk om een aanvullend dossier aan te leggen en in het memo van 16 juli 2009 (waarin om toestemming wordt gevraagd om het aanvullend dossier aan te leggen) staan de redenen daarvoor vermeld. Het liquiditeitsoverzicht, dat op 31 juli 2009 is opgesteld aan de hand van het overzicht dat B diezelfde dag aan Ernst & Young heeft gezonden, is (zo begrijpt de Accountantskamer dit onderdeel van het verweer) geheel in lijn met de onderbouwing van het verzoek om een aanvullend dossier aan te leggen en in overeenstemming met de regels, niet toegevoegd aan het controledossier. Zijn paraaf en de aantekening "*copie gearchiveerd dossier*" op het memo "*Analyse Cash Flow position Februari 2009*" van D heeft betrokkene onnadenkend gezet/gemaakt.

4.9.3 De Accountantskamer stelt bij de beoordeling van klachtonderdeel 3.1.a.4. voorop dat uit de beschrijving van het proces van het afsluiten van het controledossier (in lijn met wat is bepaald in artikel 11, vierde lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties), vervat in de paragrafen 25 tot en met 29 van NVCOS 230, kan worden afgeleid dat het geoorloofd is om nog na het afgeven van de accountantsverklaring (en wel uiterlijk binnen twee maanden nadien) informatie over controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd vóór het afgeven van de accountantsverklaring schriftelijk vast te leggen en toe te voegen aan het controledossier voordat dit wordt afgesloten. In het kader van de afsluiting mogen geen nieuwe controlewerkzaamheden worden uitgevoerd en ook geen nieuwe conclusies worden getrokken. Het memo van 11 mei 2009 past binnen deze regels. Klaagster heeft niet aannemelijk gemaakt dat in dit memo (en in de verklaring van betrokkene in het memo van 16 juli 2009) in strijd met de waarheid wordt vermeld dat de controle van de continuïteitsveronderstelling van VDM al vóór 9 april 2009 was uitgevoerd. Dat in de notulen van de vergadering van de Supervisory Board van 19 februari 2009 en in die van het Audit Committee van 24 maart 2009 geen melding wordt gemaakt van het bespreken van de continuïteit, is, gelet op de bij het verweerschrift overgelegde verklaringen van D en C dat dit wel het geval is geweest, geen grond voor een ander oordeel. Betrokkene stelt terecht dat in het memo van 11 mei 2009 niet staat vermeld dat *betrokkene* met het management en het Audit Committee van VDM heeft gesproken over de liquiditeitspositie van VDM. De Accountantskamer stelt verder vast dat (klaagster niet bestrijdt dat) er na het afgeven van de accountantsverklaring aanleiding was om (kennelijk) met toepassing van NVCOS 230.31 en 230.32 nieuwe en aanvullende controlewerkzaamheden uit te (laten) voeren en daarvan in het memo "*Memo Going concern – update analyse t.b.v. accountantsverslag*" en het memo "*Analyse Cash Flow position Februari 2009*" verslag te doen. Het feit dat dit laatste memo is gedateerd op 9 april 2009 is onvoldoende om te oordelen dat betrokkene met het laten vervaardigen van deze memo's heeft gepoogd te verhullen dat hij vóór het

afgeven van de accountantsverklaring de continuïteitsveronderstelling niet heeft beoordeeld. Gezien het vorenstaande moet klachtonderdeel 3.1.a.4. ongegrond worden geacht. Bij dit oordeel past overigens wel dezelfde kanttekening als die de Accountantskamer hiervoor heeft geplaatst bij haar oordeel over de klachtonderdelen 3.1.a.2. en 3.1.a.3.

Klachtonderdeel 3.1.b.

4.10.1 Klaagster verwijst ter onderbouwing van klachtonderdeel 3.1.b. naar een aantal in de jaarrekening vermelde gebeurtenissen en omstandigheden die allen volgens haar gerede twijfel hadden kunnen doen ontstaan over (kort gezegd) de continuïteit van VDM. Het gaat om de impact van de kredietcrisis, de (tegenvallende) grote verliezen, het beëindigen van verschillende activiteiten, een grote negatieve cash flow en daarmee samenhangend een verslechterde liquiditeitspositie, verschillende claims en rechtszaken en het aftreden van bestuurders. Dat betrokkene aan deze gebeurtenissen en omstandigheden aandacht heeft besteed, is niet vastgelegd in het controledossier. Het aanvullend dossier dateert van na het afgeven van de accountantsverklaring en bovendien wordt daarin (en wel in de twee hiervoor onder 4.3.5 vermelde memo's "*Going concern – update analyse t.b.v. accountantsverslag*" en "*Analyse Cash Flow position Februari 2009*") alleen ingegaan op de liquiditeitspositie van VDM. Uit het bepaalde in NVCOS 570 en uit het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid volgt dat betrokkene deze beoordeling vóór het afgeven van de accountantsverklaring had moeten uitvoeren. In het verlengde hiervan heeft hij ook de eigen inschatting van VDM over de continuïteit niet geëvalueerd, zoals is voorgeschreven in diezelfde NVCOS. Hij heeft ook niet beoordeeld of de hiervoor bedoelde gebeurtenissen en omstandigheden van invloed waren op zijn inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang. Betrokkene heeft ook verzuimd de liquiditeitspositie van VDM te beoordelen op de wijze zoals vereist door NVCOS 570, terwijl dat een vast onderdeel is van een wettelijke controle en daartoe des te meer aanleiding bestond gezien de hiervoor bedoelde gebeurtenissen en omstandigheden. Gezien het vorenstaande is ook de accountantsverklaring niet op een goede, zorgvuldige wijze tot stand gekomen.

4.10.2 Bij wijze van verweer tegen klachtonderdeel 3.1.b. heeft betrokkene het volgende doen aanvoeren. Hij heeft gedurende de gehele controle geen informatie verkregen aangaande gebeurtenissen of omstandigheden alsmede daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die gerede twijfel deden ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten van VDM. De liquiditeit uit operationele activiteiten werd bij VDM dagelijks met grote nauwgezetheid beoordeeld. Uit die hoek heeft betrokkene geen signaal gehad dat de liquiditeitspositie verslechterde. Vóór het afgeven van de accountantsverklaring heeft de door de artikelen 19 e.v. van het Bta voorgeschreven kwaliteitsbeoordeling plaatsgevonden. De beoordelaars waren van oordeel dat de controle voldeed aan de eisen, ook waar het gaat om de controle van de continuïteitsveronderstelling. Klaagster legt de toepasselijke norm(en) verkeerd uit. De accountant dient de aanvaardbaarheid van de door het bestuur van de entiteit veronderstelde continuïteit van de bedrijfsactiviteiten te beoordelen en alert te blijven op signalen die op het tegendeel wijzen. Alleen in bijzondere omstandigheden moet hij aanvullende controlewerkzaamheden verrichten, te weten in het geval er sprake is van feiten en omstandigheden die een gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de continuïteit. Het bestuur van VDM bepaalde of er factoren waren die tot gerede twijfel leidden en dus of die gerede twijfel moet worden toegelicht. Betrokkene diende de aanvaardbaar-

heid van die inschattingen te beoordelen. De gebeurtenissen en omstandigheden waarop klaagster het oog heeft, leidden op 9 april 2009 niet tot gerede twijfel omtrent de continuïteit. Betrokkene heeft al deze gebeurtenissen en omstandigheden beoordeeld in het kader van de toereikendheid van de toelichtingen daarop in de jaarrekening en besproken met het bestuur van VDM. Klaagster miskent daarnaast dat het voor de beoordeling van de liquiditeitspositie van een effectenhandelshuis als VDM niet nodig was dat betrokkene zelf ook complexe berekeningen maakte en op papier zette, want bij een effectenhandelshuis zijn de liquiditeit- en kasstromen relatief eenvoudig te sturen en dat gebeurde bij VDM ook, in nauw overleg met de directie. Na het afgeven van de accountantsverklaring hebben zich bij VDM gebeurtenissen voorgedaan die een zeer negatief effect hadden op de resultaten. Die gebeurtenissen waren zo atypisch dat betrokkene ze niet hoefde te betrekken in zijn beoordeling van de inschattingen van het management ten aanzien van de continuïteit. Betrokkene heeft gedurende het gehele controleproces wel op de vereiste wijze aandacht besteed aan de aanvaardbaarheid van de continuïteitsveronderstelling van het bestuur van VDM. Dat is om te beginnen gebeurd bij het bepalen van de aanvaardbaarheid van de opdrachtcontinuering. Er is verder een lijncontrole uitgevoerd op de procesmatige verwerking en bevestiging van gegevens over de beschikbare liquiditeit en de aan te houden buffer. Betrokkene kon op de uitkomsten daarvan steunen. Het team heeft interne fraude- en controlerisico's geëvalueerd. Betrokkene heeft ook acht geslagen op besprekingen in het Audit Committee (op 1 oktober 2008 en 19 februari 2009) van de liquiditeitspositie en op informatie over het budget voor 2009 dat een ruim positief resultaat toonde. Het team heeft met VDM gesproken over de risico's die voortvloeiden uit de kredietcrisis (die hebben geleid tot afspraken over de toelichting daarop in jaarrekening en jaarverslag). Bij het beantwoorden van een vraag in het door het team ingevulde "template" (een formulier dat Ernst & Young aan de controlepraktijk ter beschikking had gesteld) over de specifieke risico's voortvloeiend uit de kredietcrisis is stilgestaan bij het vraagstuk. In een programma (PGAP) dat deel uitmaakt van het elektronisch dossier is vastgelegd dat de continuïteit op 8 april 2009 met het bestuur van VDM is besproken en is beoordeeld. Alle op 9 april 2009 aanwezige controle-informatie is (op een gestructureerde wijze) vastgelegd in het memo van 11 mei 2009, aldus betrokkene.

4.10.3 De Accountantskamer stelt vast dat de accountant op grond van het bepaalde in paragraaf 17 van NVCOS 570 de door het bestuur van de entiteit gemaakte inschatting van de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten dient te evalueren. Bij die evaluatie moet hij het proces dat het bestuur heeft gevolgd om tot die inschatting te komen, de veronderstellingen waarop die inschatting is gebaseerd en de plannen van het bestuur voor toekomstige activiteiten beoordelen. De accountant dient ook te onderzoeken of bij de inschatting rekening is gehouden met alle relevante informatie waarvan hij uit hoofde van de uitgevoerde controlewerkzaamheden op de hoogte is, aldus met zoveel woorden paragraaf 20 van NVCOS 570. Het bestuur van VDM kan (zo is bepaald in paragraaf 21) bij de inschatting een gedetailleerde analyse achterwege laten, indien sprake is van winstgevendende activiteiten en gemakkelijke toegang tot de kapitaalmarkt. In dat geval hoeft de accountant zijn conclusie omtrent de aanvaardbaarheid van de inschatting normaliter ook niet te baseren op gedetailleerde werkzaamheden. Wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten door de entiteit, dient de accountant aanvullende werkzaamheden uit te voeren.

De Accountantskamer is van oordeel dat uit dit samenstel van regels zonder meer voortvloeit dat betrokkene in het controledossier duidelijk kenbaar maakt (en dus ook met die woorden) vastlegt dat hij de aanvaardbaarheid van de inschatting van het bestuur van VDM van de mogelijkheid tot duurzame voortzetting van de bedrijfsactiviteiten heeft geëvalueerd en op welke gegevens/beoordelingen hij bij die evaluatie heeft gesteund. Gezien dit laatste kon betrokkene dus niet volstaan met de vastlegging in het PGAP-programma dat (kort gezegd) de continuïteitsveronderstelling was besproken in een “meeting” met A en B. De inhoud van het memo van 11 mei 2009 is geen vastlegging zoals hiervoor bedoeld. Daarin wordt immers alleen (en ook nog summier) aandacht besteed aan het eigen vermogen, het werkkapitaal en de liquiditeitspositie van VDM. In het memo staat niet waarom de evaluatie tot deze punten is beperkt. Als betrokkene bij de evaluatie, die hij naar zijn zeggen wel heeft uitgevoerd, mede alle andere informatie in ogenschouw heeft genomen waarvan hij in het verweerschrift melding heeft gemaakt, dan had het, mede in het licht van wat hij in het memo van 16 juli 2009 als (één van de) reden(en) geeft voor het aanvullen van het dossier (het verbeteren van de vastlegging van controle-informatie die al beschikbaar was voor het afgeven van de accountantsverklaring), voor de hand gelegen dat die informatie (althans dat betrokkene daarop acht had geslagen) ook was neergelegd in het memo van 11 mei 2009. Zo betrokkene in het verweerschrift heeft willen stellen dat zich bij VDM een situatie heeft voorgedaan waarop paragraaf 21 van NVCOS 590 het oog heeft, dan had hij dat in het controle- of het aanvullend dossier expliciet moeten vermelden. Ook in dat geval had hij daaraan nog moeten toevoegen waaruit zijn werkzaamheden hebben bestaan en tot welk oordeel die geleid hebben. Dat zo’n situatie zich bij VDM heeft voorgedaan ligt overigens niet voor de hand gezien de tegenvallende bedrijfsresultaten over 2008. Op grond van de hiervoor geconstateerde gebreken in het vastleggen van de evaluatie van (kort gezegd) de continuïteitsveronderstelling, moet geoordeeld worden dat betrokkene die evaluatie niet op de wijze zoals vereist in NVCOS 570 heeft uitgevoerd. Daaruit volgt weer dat klachtonderdeel 3.1.b. gegrond moet worden geacht.

De beslissing over de op te leggen maatregel

4.11 Bij de beslissing omtrent het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim van betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze zaak de maatregel van berisping passend en geboden. Daarbij heeft zij vooral laten wegen dat de continuïteitsveronderstelling (impliciet) aan de basis ligt van elke jaarrekening en dat het juist daarom noodzakelijk is en van de door de accountant in acht te nemen zorgvuldigheid getuigt dat daaraan tijdens de controle op de voorgescreven wijze aandacht wordt besteed. De Accountantskamer heeft daarnaast acht geslagen op de feiten die mede ten grondslag liggen aan en zijn gebleken bij de beoordeling van de klachtonderdelen omschreven onder 3.1.a.2, 3.1.a.3 en 3.1.a.4. Ook die feiten vormen, hoewel zij niet hebben geleid tot gegronde tuchtrechtelijke verwijten, evenals het klachtonderdeel dat wel gegrond is geacht, een evidente illustratie van een tekortschietend besef bij betrokkene voor het belang van wat hij zelf in zijn slotwoord ter zitting heeft omschreven als “dossiervorming en documentatie”.

4.12 Zodra deze uitspraak onherroepelijk geworden is en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd dienen de AFM en de voorzitter van de Nba ingevolge artikel 9, tweede lid juncto 47 Wtra, er voor zorg te dragen dat de opgelegde maatregel in de registers bedoeld in artikel 1 onder i van de Wtra, wordt opgenomen, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

4.13 Op grond van het hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer :

1. verklaart klachtonderdeel 3.1.b. zoals hiervoor omschreven gegrond;
2. legt ter zake de maatregel op van **berisping**;
3. verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en 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;
4. verklaart de klacht voor het overige ongegrond.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mrs. E.F. Smeele en E.W. Akkerman (rechterlijke leden) en prof. dr. G.C.M. Majoor RA en drs. E.J.F.A. de Haas RA (accountantsleden) in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris en in het openbaar uitgesproken op 26 juli 2013.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen **klaagster, betrokkene** dan wel de voorzitter van de Nba tegen deze uitspraak binnen 6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, postbus 20021, 2500 EA te Den Haag. Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.