

Volledigheid omzet onvoldoende gecontroleerd

Een accountant-administratieconsulent keurt de jaarrekeningen van twee cliënten goed zonder voldoende controle-informatie en misleidt de AFM door na de zestig-dagentermijn nog een document in het controledossier te stoppen.

Accountantskamer

Zaaknummers:	20/1961 Wtra AK	
Datum uitspraak:	15 augustus 2022	→
Oordeel:	gegrond	
Maatregel:	tijdelijke doorhaling voor drie maanden	
Status:	nog niet definitief	
Vindplaats:	ECLI:NL:TACAKN:2022:34	

» [Direct naar annotatie](#)

Lex van Almelo

Belangrijkste feiten

Een accountant-administratieconsulent, die directeur is van een accountantskantoor, geeft goedkeurende verklaringen af bij de jaarrekeningen 2016 van twee cliënten. De ene cliënt produceert televisieprogramma's en registreert met name sportwedstrijden voor tv-uitzendingen. Haar belangrijkste opdrachtgevers zijn een kabelexploitant en een televisiezender. Het mediabedrijf brengt deze opdrachtgevers maandelijks voorschotten in rekening en maakt één keer per jaar een eindafrekening. In 2016 bedroeg de omzet 15.736.000 euro.

De tweede controlecliënt is een handel in consumenten- en promotieartikelen. In opdracht van een klant ontwerpt zij een product, geeft de opdracht het te produceren, waarna het product rechtstreeks naar de klant wordt gestuurd. Na de ontvangstbevestiging stuurt de bv de factuur. In 2016 bedroeg de omzet 27.665.000 euro.

De Reviewcommissie van de SRA toetst de twee wettelijke controles en vindt die onvoldoende. Twee jaar later onderzoekt de AFM het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor en de wettelijke controle van de jaarrekeningen 2016 van de twee ondernemingen.

In 2018 stuurt de AFM de voorlopige conclusie en bevindingen het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de wettelijke controles naar de accountant. Na een reactie van en gesprekken met de accountant vraagt de AFM om toegang tot de elektronische controledossiers. In oktober 2020 dient de AFM een tuchtklacht in tegen de accountant.

De Accountantskamer vindt de zaak in juni 2021 nog niet rijp voor een volledige inhoudelijke behandeling, omdat:

- niet is vast te stellen in hoeverre de AFM de details heeft besproken met de accountant;
- die bespreking wel van belang is in het kader van de zorgvuldigheid van het onderzoek;
- de Accountantskamer daarom voorstelt dat de partijen eerst met elkaar in gesprek gaan, wat in juli 2021 gebeurt op het kantoor van de AFM.

In april 2022 behandelt de Accountantskamer de klacht alsnog inhoudelijk.

Klacht

De accountant heeft:

- onvoldoende geschikte controle-informatie vergaard bij beide jaarrekeningen om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau en dus om redelijke conclusies te kunnen trekken, waarop hij zijn oordeel kan baseren (Standaard 200.17);
- met name onvoldoende geschikte controle-informatie vergaard over het voorkomen, de volledigheid, de nauwkeurigheid en de afgrenzing van de omzet (Standaard 500.6);
- de controle niet professioneel-kritisch genoeg uitgevoerd (Standaard 200.15).

Wat betreft het controledossier van de artikelenhandel verwijt de AFM de accountant dat hij na het verstrijken van de zestig-dagetermijn (van [artikel 11 lid 5 Bta](#)) mutaties heeft aangebracht in het controledossier zonder vast te leggen door wie, wanneer en om welke reden dat is gebeurd (Standaard 230 par. 13).

Oordeel

De klacht is gegrond.

Hoor en wederhoor

Volgens [artikel 3:2 van de Awb](#) moet de AFM de nodige kennis vergaren over de relevante feiten en de af te wegen belangen voordat zij een klacht indient. Uit deze bepaling volgt niet dat de AFM een accountant altijd moet horen alvorens een klacht in te dienen. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat het beginsel van hoor en wederhoor niet van toepassing is op andere handelingen van bestuursorganen dan besluiten. Wel mag van de AFM worden verlangd dat zij haar voorbereidend onderzoek zorgvuldig verricht. In veel gevallen zal dit betekenen dat een accountant in de gelegenheid wordt gesteld te reageren op de bevindingen van de AFM voordat (eventueel) een tuchtklacht wordt ingediend. In het gesprek met de AFM heeft de accountant (alsnog) de gelegenheid gehad om de AFM te overtuigen dat haar kritiek niet terecht is. Daarvoor heeft hij ook voldoende voorbereidingstijd gehad.

De Accountantskamer 'passeert' de stelling dat het onderzoek door de AFM een persoonsgericht onderzoek is. Volgens [Handreiking 1112](#) bestaat het object van een persoonsgericht onderzoek uit het functioneren, handelen of nalaten van handelen van een (rechts)persoon. Voor de uitvoering van dit onderzoek worden werkzaamheden met een verifiërend karakter verricht, zoals het verzamelen en analyseren van al dan niet financiële gegevens en het rapporteren van de uitkomsten. Deze Handreiking 1112 is in dit geval niet van toepassing, omdat het onderzoek wordt uitgevoerd door een bestuursorgaan in het kader van een wettelijk opgedragen taak.

Wettelijk beoordelingskader

De kern van de klacht is dat de accountant niet voldoende geschikte controle-informatie had over de omzet. In dat verband zijn met name de navolgende Standaarden relevant:

Standaard 500 par. 6: de accountant moet controlewerkzaamheden zo opzetten en uitvoeren dat die in de gegeven omstandigheden geschikt zijn om voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen;

Standaard 500, toelichting A6: Standaard 330 eist dat de accountant concludeert of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en de accountant daardoor in staat te stellen redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren. Wat voldoende geschikt is, is een kwestie van professionele oordeelsvorming;

Standaard 200 gaat over: de aard van controlewerkzaamheden, de tijdigheid van financiële verslaggeving en het evenwicht tussen baten en kosten en andere aangelegenheden die relevant zijn wanneer de accountant zich een professioneel oordeel vormt over de vraag of hij voldoende geschikte controle-informatie heeft;

Standaard 315 par. 5: de accountant moet risico-inschattingswerkzaamheden uitvoeren om een basis te krijgen voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in financiële overzichten en beweringen. Risico-inschattingswerkzaamheden verschaffen op zichzelf niet voldoende geschikte controle-informatie voor een controleoordeel;

Standaard 330 par. 8: de accountant moet toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen zo opzetten en uitvoeren dat hij voldoende geschikte controle-informatie vergaart over de effectieve werking van relevante interne beheersingsmaatregelen wanneer:

a. de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden; of

b. gegevensgerichte controlewerkzaamheden alleen niet voldoende geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen;

Standaard 330 par. 18: los van de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang moet de accountant gegevensgerichte controles opzetten en uitvoeren voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn;

Standaard 330 A4.2:

a. bovengenoemde risico-inschatting is een kwestie van oordeelsvorming, waardoor mogelijk niet alle risico's op een afwijking van materieel belang worden geïdentificeerd; en

b. er zijn inherente beperkingen met de betrekking tot de interne beheersing, waaronder doorbreken daarvan door het

management;

Standaard 330 A43: afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant over de aard en omvang van gegevensgerichte controles besluiten dat:

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

Professionele oordeelsvorming

In Standaard 200 par. 15 staat weliswaar dat de accountant zich bij het plannen en uitvoeren van een controle een professioneel oordeel moet vormen, maar de paragrafen 22 en 23 bepalen dat de accountant:

- moet voldoen aan alle vereisten van een Standaard, tenzij onder de gegeven omstandigheden:
 - de Standaard in zijn geheel niet relevant is; of
 - het vereiste voorwaardelijk van aard is en de voorwaarde niet is vervuld.
- het in uitzonderlijke omstandigheden noodzakelijk kan achten om af te wijken van een relevant vereiste van een Standaard; in dat geval moet hij alternatieve controlewerkzaamheden uitvoeren om het oogmerk van het vereiste te bereiken; de noodzaak om af te wijken, komt naar verwachting alleen voor als de accountant een specifieke maatregel moet uitvoeren die in de specifieke omstandigheden van de controle niet effectief is om het oogmerk van het vereiste te bereiken.

De controle-informatie die de basis vormt voor het oordeel hoeft geen sluitend bewijsmateriaal te verschaffen. De controlerend accountant moet, behoudens bovengenoemde uitzonderingen, echter wel steeds voldoen aan alle Standaarden, waaronder Standaard 230 par. 8 over adequate documentering van de uitgevoerde controle.

Rommelig verweer

De accountant verwijst in zijn verweer geregeld naar processtukken zonder duidelijk te maken hoe die zijn standpunt onderbouwen. Hij moet dat echter zelf duidelijk maken en niet de Accountantskamer laten uitvinden. Hij heeft opvallend veel processtukken voorzien van handgeschreven opmerkingen, verwijzingen, pijlen en omcirkelingen, waarvan inhoud en strekking niet steeds duidelijk zijn. Daarbij is het de vraag of dat commentaar en die stukken al in het controledossier zaten.

I Oordeel over controle mediabedrijf

Volledigheid omzet

De Accountantskamer bespreekt eerst het verweer dat de volledigheid van de omzet – dus of alle geleverde prestaties tot in de jaarrekening verantwoorde omzet hebben geleid – niet hoeft te worden gecontroleerd.

De jaarrekening moet op grond van [artikel 2:362 lid 1 BW](#) zulk inzicht geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over onder meer het resultaat van de rechtspersoon. De winst- en verliesrekening moet op grond van lid 3 van dit artikel onder meer getrouw het resultaat van het boekjaar weergeven. Uit [artikel 2:393 BW](#) volgt dat de accountant:

- moet onderzoeken of de jaarrekening het vereiste inzicht geeft;
- naar aanleiding van het onderzoek een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening moet afgeven.

De opbrengsten van een onderneming vormen voor de gebruikers van de jaarrekening een belangrijke informatiebron bij de beoordeling van de prestaties van de onderneming. De opbrengstverantwoording is daarom een essentieel onderdeel van de jaarrekening.

Volgens de Accountantskamer moest de accountant ook de bewering controleren dat alle geleverde prestaties tot een opbrengstverantwoording hebben geleid (de volledigheid van de omzet). Dat de opbrengstverantwoording in de jaarrekening niet volledig is, hoeft niet per se het gevolg te zijn van fraude, maar kan ook het gevolg zijn van een boekhoudkundige fout of omissie (zoals het abusievelijk niet factureren van een geleverde prestatie).

Bij het mediabedrijf is deze controle extra belangrijk, omdat het voorschotten aan zijn opdrachtgevers in rekening

brengt. Daarom moet worden vastgesteld of de prestaties waarop die voorschotten betrekking hebben, ook daadwerkelijk volgens de afspraken zijn geleverd. Op grond van Standaard 240.26 kan een accountant de opbrengstverantwoording niet identificeren als een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Dat neemt echter niet weg dat hij wel de volledigheid van de opbrengstverantwoording moet controleren.

Volgens Standaard 330.18 is een gegevensgerichte controle van (onder meer) elk van de transactiestromen (zoals de omzet) noodzakelijk ongeacht de risico-inschatting. Volgens Standaard 315.A128 moet een accountant de aspecten van de in Standaard 315.A129a genoemde beweringen behandelen, waaronder de volledigheid van alle transacties en gebeurtenissen die hadden moeten worden vastgelegd. Anders gezegd in de termen van Standaard 315.A129a: "alle transacties en gebeurtenissen die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd en alle daarop betrekking hebbende toelichtingen die hadden moeten worden opgenomen in de financiële overzichten, zijn opgenomen".

Onder de controle vallen ook:

- het vóórkomen (betreft de omzet daadwerkelijk geleverde prestaties);
- de nauwkeurigheid (is de omzet in overeenstemming met het bepaalde in de afgesloten contracten);
- de afgrenzing van de omzet (is de omzet terecht in 2016 verantwoord).

IT General Controls en het lijstwerk

Enkele klachtonderdelen houden verband met tekortkomingen in de IT-omgeving en de IT General Controls (hierna: ITGC). Uit een IT-auditrapport in het controledossier blijkt dat het mediabedrijf in mei 2016 een nieuwe IT-omgeving in gebruik heeft genomen waarbij een database is gemigreerd. Het bedrijf gebruikt:

- Exact Globe voor de financiële administratie;
- Exact Synergy voor de fiattering door het management van de inkoopfacturen;
- FileMaker/Promis (hierna: Promis) voor de projectadministratie.

De Accountantskamer begrijpt dat de databases van deze applicaties in mei 2016 zijn overgezet naar de nieuwe IT-omgeving. In het IT-auditrapport staat onder meer: "Steunen op IT: Gezien de bevindingen, moet geconcludeerd worden dat er voor 2016 alleen onder voorwaarden en op basis van aanvullende controlewerkzaamheden gesteund kan worden op de IT-omgeving van het bedrijf."

Voor de periode vanaf mei 2016 is voldoende vastgesteld dat de accountant ervan uit kan gaan dat de gebruikers van ITGC betrouwbaar geauthentiseerd en geautoriseerd zijn. Voor de standaard softwarepakketten Exact Globe en Exact Synergy zijn de gebruikers geïdentificeerd. Zij kunnen alleen die functies uitvoeren waarvoor zij gebruikersrechten hebben. Voor FileMaker/Promis is dat niet goed vast te stellen, omdat wijzigingen in gebruikersrechten niet worden bijgehouden en het *change management* alleen informeel is geregeld. Om rapportages uit dit programma te kunnen gebruiken, moet de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uitvoeren, zodat vaststaat dat deze rapportages volledig en juist zijn.

In het IT-auditrapport staat ook dat:

- de IT-leverancier heeft bevestigd dat databases juist en volledig zijn overgezet van de oude naar de nieuwe omgeving;
- aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden nodig zijn om dit vast te stellen;
- de businesscontroller van het mediabedrijf uitgebreide rechten heeft in en toegang tot (onder meer) deze applicaties;
- de businesscontroller de instellingen en gebruikersrechten in Exact Globe en Exact Synergy en de gebruikersrechten in Promis kan aanpassen.

Ook voor de periode na de migratie staat in het IT-auditrapport over het risico in Promis dat:

- wijzigingen in de gebruikersrechten niet worden bijgehouden;
- het change management alleen informeel is geregeld;
- dit risico door aanvullende controlemaatregelen gemitigeerd moet worden.

Uit de overgelegde producties uit het controledossier blijkt echter niet, dat de accountant aandacht heeft besteed aan de hiervoor genoemde risico's en aanvullende controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd om vast te stellen of de door hem gebruikte informatie en rapportages uit (onder meer) Promis volledig en juist zijn.

Klachtonderdeel 1 Data-dump

In het controledossier zit het Memo omzetverantwoording. Daaruit blijkt dat de accountant onder meer de volgende gegevensgerichte (detail)controle heeft uitgevoerd:

- vastgesteld dat alle verkoopfacturen in Exact Globe worden aangemaakt en daarin zijn geboekt;
- vastgesteld dat alle verkoopfacturen doorlopend zijn genummerd.

Blijkens een data-analyse heeft de accountant de omzet volgens de jaarrekening aangesloten op de export van de verkoopboekingen uit Exact Globe. Het verschil van 187.817 euro heeft hij verklaard uit memoriaalboekingen.

De accountant heeft herhaaldelijk gesteld dat hij de omzet heeft gecontroleerd door integrale controle van de autorisatie van de inkoopfacturen, omdat de omzet volgens hem bestaat uit de inkoopkosten vermeerderd met contractueel overeengekomen opslagen. De (systeemgerichte) controle van het proces rondom de autorisatie is echter niet hetzelfde als de (gegevensgerichte) integrale controle van de autorisatie van alle inkoopfacturen.

De accountant heeft herhaaldelijk aangevoerd dat hij de controle-informatie over de omzet in de jaarrekening heeft vergaard met een 'mix' van de volgende controlewerkzaamheden:

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

Volgens de Accountantskamer kunnen de eerste drie werkzaamheden niet voldoende geschikte controle-informatie opleveren. De vierde werkzaamheid is niet uitgevoerd en de laatste drie komen hierna aan de orde bij de bespreking van andere klachtonderdelen.

Los daarvan is het niet aannemelijk dat een purchase-ordernummer, dat een kabelexploitant afgeeft in verband met de facturering, garandeert dat er niet iets fout is gegaan. Omdat het mediabedrijf meerdere opdrachtgevers heeft, kun je op basis van een gegevensgerichte deelwaarneming op 78 procent van de omzet geen verantwoorde uitspraak doen over de gehele omzet.

Verder kan de afloop van debiteuren en voortgezette controle op de kortlopende schulden wel informatie opleveren over het bestaan en de waardering van de debiteuren en over de afgrenzing van de verplichtingen, maar niet over de volledigheid van de omzet.

De Accountantskamer vindt net als de AFM dat de aansluiting van de omzet volgens Exact Globe op de omzet volgens de jaarrekening geen controle-informatie oplevert, omdat Exact Globe wordt gebruikt als bron voor de jaarrekening. De accountant heeft dus alleen maar vastgesteld dat Exact Globe wat de omzet betreft aansluit op de jaarrekening.

Klachtonderdeel 2 'Reppack'

De accountant heeft de omzet volgens de jaarrekening aangesloten met de omzet volgens de 'reppack'. Dit is een Excelbestand van ongeveer 650 regels dat de businesscontroller van het bedrijf handmatig bijhoudt en waarin onder meer de contracten, calculaties, kosten en registraties van geregistreerde sportwedstrijden en facturering worden verwerkt. De reppack fungeert volgens het Memo omzetverantwoording als een "soort standenregister" dat "wordt opgebouwd vanuit de getekende contracten of voorcalculaties". De omzet volgens de reppack wordt door de businesscontroller maandelijks aangesloten op de omzet volgens Exact Globe en jaarlijks op de omzet volgens de jaarrekening. Volgens de accountant heeft hij de reppack gebruikt als "hulpmiddel" en "om richting te geven aan de controle".

De Accountantskamer is met de AFM eens dat de aansluiting van de reppack op de jaarrekening geen relevante controle-informatie oplevert als niet eerst is geëvalueerd dat de in de reppack verwerkte gegevens nauwkeurig en volledig zijn. Deze eis volgt uit Standaard 500.9 in verbanding met de omstandigheid dat de reppack (alleen) door de businesscontroller wordt bijgehouden.

Ook op de zitting heeft de accountant gesteld dat de betrouwbaarheid van de reppack onder meer volgt uit de omstandigheid dat alleen de businesscontroller de reppack gebruikt. De Accountantskamer vindt dit juist afbreuk doen aan de betrouwbaarheid, omdat de businesscontroller daarmee de "vrije hand" heeft.

De accountant heeft naar eigen zeggen ook zo'n twintig van de circa 500 verkoopfacturen getoetst die in de reppack zijn verwerkt. Ook daarmee heeft hij echter niet de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen ten aanzien van de reppack gecontroleerd en vastgesteld. Verder heeft hij de reppack niet alleen als hulpmiddel bij de controle gebruikt. Uit het Memo omzetverantwoording blijkt namelijk dat hij aan de reppack controlebewijs heeft ontleend.

Klachtonderdeel 3 Cijferbeoordeling

Uit de overgelegde stukken uit het controledossier blijkt dat de accountant een opstelling 'Bruto marge per periode' heeft gemaakt om daarop een cijferanalyse uit te voeren. De businesscontroller heeft hij om een toelichting op de fluctuaties in de brutomarge gevraagd.

Deze werkzaamheden vallen onder de vereisten van Standaard 520.5. Daarom had hij:

- de geschiktheid van de gegevensgerichte analyse moeten bepalen;
- een verwachting moeten opbouwen en evalueren;
- een aanvaardbaar verschil moeten bepalen.

De accountant heeft deze Standaard niet toegepast, omdat die volgens hem niet van toepassing is.

Klachtonderdeel 4 Volledigheid prestaties

Volgens het Memo omzetverantwoording heeft de accountant de grootste basiscontracten geselecteerd die het mediabedrijf is aangegaan met een aantal van zijn klanten. De omzetwaarde van die basiscontracten bedraagt 7.900.000 euro, ofwel 51 procent van de totale omzet. Hierbij zitten de basiscontracten met de kabelexploitant en de televisiezender. De accountant heeft de vier grootste basiscontracten aangesloten op de omzetverantwoording. Vervolgens heeft hij volgens het memo "per klant, de grootste projecten eruit gehaald om een aansluiting te kunnen maken met onderliggende begroting, prijsafsprake (contract) en uitzendtijd". Daarnaast heeft hij de onderliggende prijsafspraken ontvangen van het afwijkende contract met de kabelexploitant. Dit contract gaat per 2017 in en beide partijen hebben het geaccordeerd.

De Accountantskamer is het met de AFM eens dat de accountant niet voldoende controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd. Hij had behoren vast te stellen:

- welke prestaties het bedrijf in 2016 daadwerkelijk heeft geleverd aan de kabelexploitant; en
- dat die prestaties conform de afspraken zijn gefactureerd en in de omzet zijn verantwoord.

De prestaties kunnen op grond van het basiscontract met de kabelexploitant ook bestaan uit andere 'Productions and Services' dan die waarop de voorschotnota's slaan. De accountant moest vaststellen welke omzet in 2016 op basis van de geleverde prestaties (registraties voetbal- en basketbalwedstrijden) moet zijn verantwoord. De aansluiting op de reppack levert niet voldoende geschikte controle-informatie op.

Wat betreft de televisiezender komt de Accountantskamer tot hetzelfde oordeel. Het gaat om de registratie van wedstrijden gedurende het voetbalseizoen (Champions League) en ook daarbij wordt gewerkt met voorschotten en wijst de accountant op:

- de betaling van de verkoopfacturen;
- de controle van de autorisatie van de inkoopfacturen;
- de gegevens uit de reppack;
- de afwezigheid van een significant risico omdat het om live tv-uitzendingen gaat;
- het ontbreken van een afgrensprobleem omdat de tv-uitzendingen direct worden gefactureerd en administratief worden afgewikkeld; en
- de uitzenddatum die in de verkoopfacturen staat ook is vermeld in de reppack.

Ook ten aanzien van de televisiezender heeft de accountant onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd op de geleverde prestaties in relatie tot de omzetverantwoording.

Klachtonderdeel 5 Prestatieverschil 302.000 euro

Ultimo 2016 is op de grootboekrekening van overlopende passiva een bedrag van in totaal zo'n 302.000 euro geboekt. Dit hangt samen met een verschil:

- tussen contractueel gefactureerde termijnen enerzijds en geleverde prestaties (tv-uitzendingen) anderzijds;
- het factureren van sportcommentatoren die niet zijn geleverd.

Verder zijn de seizoensomzetten volgens de basiscontracten van de kabelexploitant en de televisiezender telkens voor 50 procent toegerekend aan 2016.

De Accountantskamer stelt vast dat het contract met bijvoorbeeld de kabelexploitant niet alleen kan slaan op de Nederlandse voetbalcompetitie, maar op meerdere Europese voetbalcompetities en basketbal. Uit de post overlopende passiva blijkt dat de prestaties die het mediabedrijf moet leveren uit meerdere onderdelen kunnen bestaan, zoals het al dan niet leveren van commentatoren bij registraties van wedstrijden. De accountant had moeten controleren of de tv-uitzendingen daadwerkelijk hebben plaatsgevonden, welke prestaties daarbij zijn geleverd, of die prestaties zijn gefactureerd overeenkomstig de afspraken en hoe dit alles zich verhoudt tot de gefactureerde voorschotten.

Klachtonderdeel 6 Werkzaamheden niet vastgelegd

Van de omzet valt 7.800.000 euro buiten de basiscontracten. Verder leveren twintig kleinere projecten 1.405.000 euro aan omzet op. De accountant zegt dat hij hiervoor controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd, maar dat blijkt niet uit het controledossier. De Accountantskamer is het met de AFM eens dat het controledossier over de deelwaarneming van twintig kleinere projecten onvoldoende informatie bevat over de uitgevoerde werkzaamheden.

Klachtonderdeel 7: 23 facturen

Ook over de 23 facturen met een totaalwaarde van 23.925 euro vindt de Accountantskamer net als de AFM dat de aansluiting van de verkoopfacturen op de voorcalculatie niet blijkt uit het controledossier en die aansluiting overigens geen geschikte controle-informatie zou hebben opgeleverd. Dat geldt ook voor de aansluiting van de facturen op Exact Globe.

Klachtonderdeel 8: Onderhanden projecten

Uit het controledossier volgt dat de accountant heeft gesteund op het lijstwerk uit Promis, hoewel hij daarop niet zonder meer kon steunen. Uit het controledossier blijkt niet of de accountant dit lijstwerk mogelijk zelf heeft vervaardigd. Dat hij de autorisatie van de inkoopfacturen heeft gecontroleerd blijkt ook niet uit het controledossier. De accountant had moeten controleren of de prestaties die volgens de administratie zijn geleverd ook daadwerkelijk zijn geleverd en volledig zijn verantwoord in de correcte periode. De post onderhanden projecten van 2.000 euro mag dan niet materieel zijn. De accountant had dat echter pas kunnen vaststellen nadat hij voldoende geschikte controle-informatie had verzameld. En dat heeft hij niet gedaan.

Klachtonderdeel 9 Nog te factureren

Er moest nog een omzetsaldo van 570.000 euro worden gefactureerd. Heeft de accountant voldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd op dit punt? De Accountantskamer vindt van niet. De accountant heeft bij het bedrijf de verkoopfacturen opgevraagd uit 2017 die betrekking hebben op 2016 en die groter zijn dan 10.000 euro. Ook hier geldt dat hij is afgegaan op de facturen die hij heeft ontvangen. Uit het controledossier blijkt niet dat hij de nauwkeurigheid en volledigheid van deze set facturen heeft geëvalueerd (Standaard 500.9).

Waar en wanneer hij gebruik heeft gemaakt van lijstwerk blijkt niet uit het controledossier en of hij dat lijstwerk zelf heeft geproduceerd dan wel een medewerk(st)er van het mediabedrijf evenmin. Hij heeft ook hier wel naar de (nauwkeurigheid van de) administratieve verwerking gekeken, maar niet vastgesteld dat de prestaties zijn geleverd en volledig zijn verantwoord.

Klachtonderdeel 10 Afloop debiteuren

De Accountantskamer is het met de AFM eens dat de controle van de afloop van de debiteuren wel controle-informatie oplevert over de post debiteuren in de jaarrekening, maar niet over de gehele omzet. Daarbij komt dat voorschotfacturen onderdeel kunnen zijn van de post debiteuren. Daarom volgt uit de afloopcontrole niet dat de omzet in de post debiteuren terecht in 2016 is verantwoord.

Klachtonderdeel 11 22 procent omzet genegeerd

De accountant heeft voor 78 procent van de omzet controlewerkzaamheden uitgevoerd. Om een conclusie te kunnen trekken over het totaal van de omzet had hij ook voor de resterende 22 procent (3.500.000 euro) werkzaamheden moeten verrichten. De accountant meent dat met zijn controlewerkzaamheden ook de overige 22 procent van de omzet zijn gedekt, maar hij onderbouwt dit niet.

Uit het verweer van de accountant kan de Accountantskamer niet afleiden dat hij een afdoende gegevensgerichte controle heeft uitgevoerd. Op grond van Standaard 530.A09 was hij inderdaad niet verplicht een steekproef uit te voeren. Hij heeft ook geen steekproef gedaan en evenmin de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen

voor de omzet vastgesteld. De accountant kon hierop dus niet steunen, ook niet wat betreft de resterende 22 procent van de omzet.

Conclusie mediabedrijf

De conclusie over de controle van de jaarrekening van het mediabedrijf is dat alle klachtonderdelen gegrond zijn.

II Oordeel controle consumentenartikelenhandel

Over de controle van de consumentenartikelenhandel heeft de AFM ook een klacht met elf onderdelen ingediend. Die zijn allemaal gegrond, op klachtonderdeel 8 (deels gegrond) en 11 (ongegrond) na. De eerste zeven klachtonderdelen gaan over de 'dual-purpose test' (dp-test). Daarbij verwijt de AFM de accountant dat hij:

1. de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen onvoldoende heeft vastgesteld;
2. onvoldoende inzicht had in de opzet en nauwkeurigheid van de interne beheersingsmaatregelen;
3. onvoldoende de betrouwbaarheid van de totstandkoming van de selectie van de dertien projecten heeft vastgesteld;
4. de betrouwbaarheid van de documenten die hij van deze cliënt ontving onvoldoende heeft vastgesteld;
5. de omvang van de selectie van de dertien projecten onvoldoende heeft onderbouwd;
6. onvoldoende controle-informatie had over de volledigheid van de omzet;
7. ten onrechte het controleresultaat op de gehele populatie van de omzet heeft geprojecteerd omdat hij geen steekproef heeft gedaan.

De Accountantskamer wijst er onder meer op dat:

- de dp-test in Standaard 330.A23 wordt omschreven als een "toetsing van interne beheersingsmaatregelen en een detailcontrole voor dezelfde transactie";
- de accountant de volledigheid van de omzet hier als een significant auditrisico heeft geïdentificeerd;
- het frauderisico in de opbrengstverantwoording volgens de accountant laag is.

Volgens de Accountantskamer lijkt het erop dat de accountant naar aanleiding van de kritiek van de AFM alsnog zijn controlewerkzaamheden heeft willen onderbouwen en toelichten met allerlei documenten, die voornamelijk afkomstig zijn uit de administratie van de consumentenartikelenhandel. Dit is te laat, omdat het controledossier bij het afgeven van de controleverklaring zo moet zijn samengesteld dat daaruit duidelijk blijkt:

- welke controlewerkzaamheden de accountant heeft uitgevoerd;
- dat die werkzaamheden voldoende geschikte controle-informatie hebben opgeleverd.

Uit het controledossier blijkt niet dat de accountant:

- voldoende werkzaamheden heeft verricht om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen;
- heeft vastgesteld welke handelingen functionarissen van consumentenartikelenhandel hebben verricht;
- heeft vastgesteld of die functionarissen daarvoor wel bevoegd waren;
- een bepaalde verkoop heeft geleid tot een omzetboeking en vervolgens een ontvangst door consumentenartikelenhandel;
- hoe 'een verschil t.o.v. budget' is gecorrigeerd.

De accountant heeft de opzet van de interne beheersingsmaatregelen onvoldoende geëvalueerd. Hij heeft documenten over dertien projecten en eenentwintig processtappen ontvangen, die volgens hem "authentiek" zijn. Op grond van Standaard 500.9 moet hij echter evalueren of de ontvangen documenten betrouwbaar zijn; dat is niet hetzelfde als authentiek. Deze afwijking van Standaard 500.9 is des te ernstiger omdat:

- de accountant de volledigheid van de omzet als een significant (audit)risico had ingeschat;
- de documenten door een medewerkster van consumentenartikelenhandel zijn 'voorbereid';
- de accountant volgens Standaard 330.7 overtuigender controle-informatie moet vergaren als hij het risico van een afwijking van materieel belang hoger inschat.

Zelfs al zou de accountant de dertien projecten gegevensgericht hebben gecontroleerd, dan zouden die werkzaamheden onvoldoende geschikte controle-informatie hebben opgeleverd. De accountant heeft niet aannemelijk gemaakt dat de selectie van deze projecten een geldige steekproef is volgens Standaard 530. Volgens Standaard 500.A55 kan op grond van deze deelwaarneming geen conclusie worden getrokken over de gehele populatie van de omzet.

Klachtonderdelen 8-11

De klachtonderdelen 8 tot en met 11 slaan op de gegevensgerichte controle van de omzet:

8. de cijferanalyse is met onvoldoende diepgang uitgevoerd;
9. de data-analyse heeft onvoldoende geschikte controle-informatie opgeleverd;
10. de afgrenzing van de omzet is onvoldoende gecontroleerd;
11. de afloopcontrole van de debiteuren geeft onvoldoende controle-informatie over (de beweringen over) de totale omzet.

Ad 8 Cijferanalyse

In een document met een cijferbeoordeling van de omzet staat een gegevensgerichte cijferanalyse met bevindingen en een conclusie. Deze analyse voldoet niet aan Standaard 520.5, die eisen stelt aan geschiktheid, betrouwbaarheid, verwachting en aanvaardbare afwijking.

Het meerjarenoverzicht is een afrondende cijferanalyse, waarop de paragrafen 6 en 7 van Standaard 520 van toepassing zijn. De AFM heeft niet (voldoende) toegelicht en onderbouwd dat dit overzicht niet voldoet aan deze paragrafen. Verificatie van de verkregen inlichtingen is alleen nodig bij inconsistenties en onverklaarbare significante verschillen.

Ad 9 Data-analyse

Met gebruikmaking van een datadump uit de drie applicaties Swift, Exact Globe en Sumatra omvat de data-analyse:

- de begin- en einddata van de projecten;
- de gemiddelde duur van de projecten in de periode 2010-2016;
- de kostprijs en de omzet;
- de combinatie van de projecten volgens Sumatra met die volgens Exact Globe en andersom;
- de combinatie van de inkoopfacturen volgens Swift en de kosten uit Sumatra.

Daarbij heeft de accountant meerdere verschillen en onjuistheden geconstateerd bij de start- en einddatum van de projecten en de projecten zelf. Eén van de onjuistheden is dat in 2015 161 projecten zijn begonnen met een projectnummer uit 2016, terwijl in 2016 156 projecten zijn begonnen met een projectnummer uit 2017.

De kern van het klachtonderdeel is dat de accountant door het aansluiten van data uit Sumatra en Exact Globe niet voldoende geschikte controle-informatie heeft vergaard over de omzet omdat beide applicaties in verbinding staan met dezelfde SQL-database en daarmee data uitwisselen. De omzet wordt in beide applicaties dus niet onafhankelijk van elkaar geregistreerd. Daardoor levert de vergelijking/combinatie van de datadumps niet voldoende en geschikte controle-informatie op.

Hoewel de data uit dezelfde SQL-database komen, heeft de accountant bij zijn analyse meerdere verschillen en fouten geconstateerd bij onder meer de start- en einddata van projecten en projectnummers. Ook heeft hij geconstateerd dat de kostprijs volgens Sumatra afgerond 1.600.000 euro minder bedraagt dan die volgens Swift. Uit het controledossier blijkt niet dat de accountant bij de afgifte van de controleverklaring de noodzakelijke, aanvullende controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd.

Ad 10 Afgrenzing omzet

De accountant heeft de afgrenzing van onderhanden projecten en tijdigheid van facturen als risico geïdentificeerd. Met de vaststelling van het aantal onderhanden projecten heeft de accountant niet de afgrenzing van de omzet bepaald. Bij de afgrenzing van de omzet gaat het immers om de vraag of de in 2016 verantwoorde omzet terecht in dat jaar is verantwoord.

Ad 11 Afloopcontrole debiteuren

Volgens de accountant heeft hij de afloopcontrole niet gedaan om controle-informatie over de totale omzet te krijgen. De AFM zegt van wel, maar kan dit niet onderbouwen. De Accountantskamer verklaart dit klachtonderdeel daarom

ongegrond, maar geeft de accountant nog wel een standje. Met zijn stelling dat “het totaal niet aannemelijk is dat er een factuur verzonden kan worden als er niet is gepresteerd” redeneert hij ten onrechte het risico weg dat een factuur is opgemaakt en betaald, terwijl de prestatie niet of nog niet is geleverd. Bij de controle van de omzet moet de accountant vaststellen dat de verantwoorde omzet verband houdt met geleverde prestaties.

Wijziging controledossier

In december 2017 heeft de accountant desgevraagd aan de AFM bevestigd dat na de afsluitingsdatum geen wijzigingen zijn aangebracht in de controledossiers. In die bevestiging schrijft de accountant dat “de mutaties die blijken uit de logging in FDS met u en/of uw collega’s (zijn) besproken”. In het controledossier van de consumentenartikelenhandel zit een document, waarin staat dat:

- na sluiting van het dossier is gebleken dat enkele documenten uit het controledossier abusievelijk nog niet in het digitale dossier waren opgenomen;
- het gaat om de dual purpose test verkopen/FDS sectie interim/1.9.3.5;
- de desbetreffende controle-informatie aanwezig was toen de verklaring werd afgegeven;
- dit geen nieuwe informatie betreft;
- “in overleg met de externe accountant/compliance officer” is besloten het controledossier te heropenen in november 2017 om de desbetreffende documenten toe te voegen en daarna opnieuw te sluiten.

De Accountantskamer vindt dit misleidend. Op de zitting heeft de accountant desgevraagd bevestigd dat hij zelf zowel de externe accountant als de compliance officer is. De AFM heeft hierover niet geklaagd en daarom speelt deze misleiding geen rol voor de hoogte van de maatregel. De Accountantskamer staat er echter wel even bij stil.

Volgens Standaard 230.13 zijn naderhand wijzigingen mogelijk als een accountant nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of tot nieuwe conclusies komt. Daar is in dit geval geen sprake van. Standaard 230.16 is hier echter wel van toepassing: ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen moet de accountant documenteren:

- wat de specifieke redenen zijn voor de veranderingen;
- wie de veranderingen en toevoegingen wanneer heeft aangebracht en beoordeeld.

De accountant heeft de specifieke redenen voor de wijzigingen niet in opgenomen in het dossier.

Maatregel

Tijdelijke doorhaling voor drie maanden.

Bij de twee wettelijke controles is de accountant niet professioneel-kritisch genoeg geweest en is hij tekortgeschoten in het vergaren van voldoende geschikte controle-informatie. Hij heeft in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

De accountant heeft gezegd dat niemand begrijpt wat de AFM wil bereiken met de ingediende klacht. Deze opmerking illustreert dat hij niet goed inziet wat van hem wordt verlangd als controlerend accountant en wat zijn verbeterpunten zijn. Het doel van de klacht is uiteraard dat de controle van de jaarrekeningen zal verbeteren. De accountant heeft wel erkend dat het documenteren in het controledossier beter kan. Maar de verbeterpunten gaan verder dan dat.

Volgens de accountant is er geen nadeel ontstaan door de controles en bevatten de jaarrekeningen geen fouten. Relevant is alleen dat beide controleverklaringen op ondeugdelijke gronden zijn afgegeven.

Ook wordt het de accountant aangerekend dat hij het controledossier van de consumentenartikelenhandel inhoudelijk heeft gewijzigd zonder daarbij de toepasselijke regelgeving na te leven.

Bij de zwaarte van de maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de lange duur van het AFM-onderzoek en de lange periode van onzekerheid over de afloop van de toetsingen.

Annotatie Lex van Almelo

De Reviewcommissie van de SRA vindt bij een toetsing twee wettelijke controles, die zijn uitgevoerd door een accountant-administratieconsulent, onvoldoende. Twee jaar later onderzoekt de AFM het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor en de wettelijke controle van de jaarrekeningen 2016 van twee ondernemingen met flinke omzetten, waarbij de accountant goedkeurende controleverklaringen heeft afgegeven. Bij beide controlecliënten heeft de accountant te weinig controlewerkzaamheden uitgevoerd om de goedkeuringen te funderen. Met name de volledigheid van de omzet schoot tekort. In de uitspraak gaat de tuchtrechter (voor het eerst) zeer gedetailleerd in op het controleren van de volledigheid van de omzet en of je wel kunt steunen op de IT van de klant.

Enkele kernpunten uit de uitspraak:

- de opbrengstverantwoording is een essentieel onderdeel van de jaarrekening;
- de accountant moet de bewering controleren dat alle geleverde prestaties tot een opbrengstverantwoording hebben geleid;
- zeker als de klant voorschotten in rekening brengt, hoeft de mogelijkheid dat de opbrengstverantwoording niet volledig is niet per se het gevolg te zijn van fraude, maar kan ook het gevolg zijn van een boekhoudkundige fout of omissie (zoals het abusievelijk niet factureren van een geleverde prestatie);
- als de accountant de opbrengstverantwoording niet identificeert als een risico op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude moet hij nog wel de volledigheid van de opbrengstverantwoording controleren;
- een gegevensgerichte controle van (onder meer) alle transactiestromen, zoals de omzet, is noodzakelijk ongeacht de risico-inschatting;
- bij de controle moet je kijken of de geboekte prestaties ook echt geleverd zijn, of de omzet nauwkeurig en in het juiste boekjaar is verantwoord;
- op basis van een gegevensgerichte deelwaarneming op 78 procent van de omzet kun je geen verantwoorde uitspraak doen over de gehele omzet;
- je kunt beter niet steunen op een centraal bestand dat door slechts één medewerker van de klant wordt bijgehouden;
- de stelling dat “het totaal niet aannemelijk is dat er een factuur verzonden kan worden als er niet is gepresteerd” is het risico wegedeneren dat een factuur is opgemaakt en betaald, terwijl de prestatie niet of nog niet is geleverd.

De Accountantskamer heeft in de ellenlange uitspraak tweeëntwintig klachtonderdelen behandeld. De kamer heeft de behandeling aanvankelijk uitgesteld door de accountant en de toezichthouder bij elkaar aan tafel te zetten. De accountant kwam voor zijn verweer met een stapel ongeordende stukken vol aantekeningen, waarvan de Accountantskamer in veel gevallen geen chocola kon maken. Omdat er ook nogal wat gaten zaten in het controledossier zijn veel klachtonderdelen gegrond.

Pikant is dat de accountant zich van sommige lacunes duidelijk bewust was. Terwijl hij desgevraagd aan de AFM schreef dat hij geen stukken aan het dossier had toegevoegd, bleek hij het dossier ruim na het verstrijken van de wettelijke termijn van zestig dagen te hebben heropend en weer gesloten. Ondertussen had hij een Excel-document toegevoegd plus een notitie dat dit in overleg met de externe accountant en de compliance officer was gebeurd. De Accountantskamer vindt dit misleidend, omdat de accountant zelf die externe accountant en compliance officer was. Omdat de AFM niet over deze dossierfraude heeft geklaagd, telt dit ernstige feit niet mee voor de hoogte van de sanctie.

De vraag is of de accountant iets van de uitspraak opsteekt. Hij bagatelliseerde de tekortkomingen in het dossier, omdat er geen fouten stonden in de jaarrekeningen en niemand schade heeft geleden. Maar de essentie is dat hij bij gebrek aan voldoende geschikte controle-informatie geen goedkeurende controleverklaringen had mogen afgeven.

Deel dit artikel

f in  

GERELATEERD

TUCHTRECHT | 02 februari 2023

Vorderingen ten onrechte op balans

Twee controlerend accountants keuren het goed dat gesecuritiseerde vorderingen ten onrechte op de balans blijven staan. Eén van de accountants had bovendien desgevraagd de curator moeten informeren. →

TUCHTRECHT | 31 januari 2023

Dossier groepsaccountant gebrekkig door tegenwerking onderdeel-accountant

Een groepsaccountant heeft onvoldoende informatie in zijn controledossier over de Indonesische dochter van de

controlecliënt, omdat de component-accountant hem geen toegang geeft tot het controledossier over de dochter. →

TUCHTRECHT | 11 januari 2023

Fiscale verrekening verliezen zonder zicht op winst

Een professioneel-onkritische registeraccountant gaat drie boekjaren akkoord met het activeren van belastinglatenties op basis van gewenste winstprognoses van het management. →

TUCHTRECHT | 30 november 2022

Eindverantwoordelijkheid voor uitbesteed werk 'diffuus'

Een registeraccountant verwijst een klant voor een deel van de werkzaamheden door naar het administratiekantoor van zijn zoon, dat elders in hetzelfde gebouw zit. Hij maakt niet duidelijk dat hij als accountant niet verantwoordelijk is voor die werkzaamheden. →

TUCHTRECHT | 29 november 2022

Groepsaccountant toetst informatie component-accountant onvoldoende

Een registeraccountant steunt als groepsaccountant bij de controle van de jaarrekening van een internationaal vastgoedfonds te veel op het werk van de component-accountant. →
