

Openbare versie

Ernst & Young Accountants LLP

Het bestuur

Boompjes 258

3011 XZ ROTTERDAM

Datum	16 maart 2016
Ons kenmerk	-----
Pagina	1 van 139
Kopie aan	-----
Telefoon	-----
E-mail	-----
Betreft	Besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete

Geacht bestuur,

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) heeft besloten aan Ernst & Young Accountants LLP (EY) een bestuurlijke boete van € 2.230.000 op te leggen omdat EY in de periode van 10 april 2012 tot en met 5 juli 2013 artikel 14 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) heeft overtreden door er in onvoldoende mate voor zorg te dragen dat de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants¹ voldeden aan de regels ter zake van de vakbekwaamheid.

Hieronder wordt het besluit verder toegelicht. In hoofdstuk 1 is het procesverloop weergegeven. Hoofdstuk 2 bevat het wettelijk kader. Hoofdstuk 3 beschrijft de achtergrond van het onderzoek van de AFM. De zienswijze van EY komt aan bod in hoofdstuk 4. In hoofdstuk 5 worden de bevindingen van de AFM uit het onderzoek behandeld. In hoofdstuk 6 wordt uiteengezet dat de hiervoor bedoelde bevindingen leiden tot de conclusie dat EY de zorgplicht van artikel 14 Wta heeft overtreden. Hoofdstuk 7 bevat het besluit en in hoofdstuk 8 staat hoe EY hiertegen bezwaar kan maken. Als bijlage bij dit besluit is een algemene toelichting op een aantal relevante controlewerkzaamheden en begrippen gevoegd.

De openbaar te maken versie van het besluit is tevens hierbij gevoegd.

¹ Een externe accountant is een accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van wettelijk verplichte jaarrekeningcontroles.

Inhoudsopgave

1.	Procesverloop.....	4
2.	Wettelijk kader.....	5
3.	Achtergrond onderzoek AFM	8
4.	Zienswijze EY.....	9
4.1	Geen overtreding zorgplicht van artikel 14 Wta	9
4.2	Overige redenen om af te zien van boeteoplegging	11
4.3	Hoogte boete	14
4.4	Publicatie boetebesluit	15
5.	Beoordeling AFM wettelijke controles.....	16
5.1	[A]	17
5.1.1	Samenvatting	17
5.1.2	De juistheid en volledigheid van de omzet van de verkoop van [REDACTED]	19
5.1.3	Het bestaan en de waardering van de handelsdebiteuren	43
5.1.4	Het bestaan van de voorraad [REDACTED]	54
5.1.5	Conclusie [A]	63
5.2	[B]	64
5.2.1	Samenvatting	64
5.2.2	De volledigheid van de omzet	66
5.2.3	Bestaan en waardering voorraad [REDACTED]	77
5.2.4	Conclusie [B].....	84
5.3	[C]	85
5.3.1	Samenvatting	85
5.3.2	De rechtmatigheid van de aanbestedingen	87
5.3.3	De waardering van de grondexploitaties	95
5.3.4	Conclusie [C].....	102
6.	Overtreding zorgplicht van artikel 14 Wta	103
6.1	Inleiding – toelichting op de norm	103
6.2	Beoordeling naleving zorgplicht van artikel 14 Wta.....	103

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

3 van 139

6.2.1	Aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen	104
6.2.2	Tekortkomingen niet door EY zelf gesignaleerd.....	109
6.2.3	Geconstateerde tekortkomingen staan niet op zichzelf	110
6.2.4	Oorzakenanalyse EY	111
6.3	Reactie op overige aspecten zienswijze EY ten aanzien van de overtreding	113
6.3.1	Representativiteit onderzochte controles.....	113
6.3.2	Criminal charge/cautie en gebruik oorzakenanalyse in het boetebesluit	114
6.3.3	Legaliteits- en lex certa-beginsel.....	117
6.3.4	Hoor en wederhoor	118
6.4	Conclusie overtreding artikel 14 Wta.....	119
6.5	Opportuniteit boeteoplegging.....	120
6.5.1	Algemene uitgangspunten	120
6.5.2	Verwijtbaarheid EY	120
6.5.3	Handhavingsbeleid AFM/DNB.....	121
6.5.4	Boete in het licht van het generieke rapport.....	121
6.5.5	Conclusie.....	122
7.	Besluit	122
7.1	Besluit tot boeteoplegging.....	122
7.1.1	Hoogte van de boete	122
7.1.2	Betaling van de boete	129
7.2	Besluit tot publicatie van de boete	130
8.	Hoe kunt u bezwaar maken?	134

1. Procesverloop

De AFM is in het kader van haar doorlopend toezicht op 8 april 2013 een onderzoek bij EY gestart. Het doel van het onderzoek was vast te stellen in hoeverre EY en de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants voldoen aan hetgeen van hen op grond van de Wta wordt verwacht. Om dit vast te stellen heeft de AFM een selectie van tien wettelijke controles over het boekjaar 2012 beoordeeld. Bij de selectie van wettelijke controles heeft de AFM onder meer rekening gehouden met het door EY aangegeven risicoprofiel van de opdracht, de omvang en het relatieve belang van de controlecliënt en de sector waarin de controlecliënt werkzaam is.

Naast het beoordelen van wettelijke controles heeft de AFM in haar onderzoek aandacht besteed aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing binnen EY, waaronder de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) en het interne kwaliteitsonderzoek. De bevindingen ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft de AFM separaat aan EY gerapporteerd bij brief van 13 augustus 2015 ('Bevindingen over het stelsel van kwaliteitsbeheersing regulier onderzoek 2013/2014'). Deze bevindingen liggen niet aan de onderhavige boete ten grondslag.

In het 'Rapport voorlopige conclusie en bevindingen eerste deel regulier onderzoek 2013' van 16 juli 2013 en het 'Rapport voorlopige conclusies en bevindingen regulier onderzoek 2013/2014' van 1 juli 2014 (hierna samen: Rapport voorlopige conclusie en bevindingen) heeft de AFM de voorlopige conclusies en bevindingen naar aanleiding van dit onderzoek schriftelijk aan EY bekendgemaakt. Voorafgaand aan het versturen van het tweede rapport heeft de AFM (op 30 juni 2014) de voorlopige bevindingen uit haar onderzoek besproken met EY. De AFM heeft in dit gesprek de tijdens het onderzoek geconstateerde feiten gepresenteerd evenals de normovertredingen die daaruit naar haar voorlopig oordeel volgden.

Bij brieven van 30 augustus 2013 en 28 juli 2014 heeft EY gereageerd op de voorlopige bevindingen van de AFM.

Op 25 september 2014 heeft de AFM het rapport 'Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties' (hierna ook: het generieke rapport of het generieke rapport van 25 september 2014) uitgebracht, waarmee zij de algemene bevindingen van haar reguliere onderzoek publiek heeft gemaakt.²

Op 13 augustus 2015 heeft de AFM haar voornemen kenbaar gemaakt om aan EY een bestuurlijke boete op te leggen wegens overtreding van artikel 14 Wta.

Op 1 oktober 2015 heeft EY schriftelijk en mondeling haar zienswijze gegeven op dit voornemen.

Per e-mail van 30 december 2015 heeft de AFM aan EY bericht dat er een stuk aan het dossier is toegevoegd.

² <http://www.afm.nl/nl/nieuws/2014/sep/rapport-controles-big4.aspx>.

2. Wettelijk kader

Op grond van artikel 14 Wta dient de accountantsorganisatie er zorg voor te dragen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden, voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2 van de Wta bepaalde.

Het in afdeling 3.2 opgenomen artikel 25 Wta bepaalt dat de externe accountant moet voldoen aan de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels ter zake van zijn vakbekwaamheid, objectiviteit en integriteit.

Dit is nader uitgewerkt in het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta), waar in artikel 35 is bepaald dat een externe accountant zich moet houden aan de door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)³ vastgestelde verordeningen en nadere voorschriften die nadere regels stellen ter zake van zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit.

De NBA heeft de Verordening gedragscode⁴ (VGC) en de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (COS) vastgesteld.⁵ Voor dit besluit zijn de volgende bepalingen uit de VGC en de COS van belang.

Verordening Gedragscode (VGC)

Artikel A-100.4 van de VGC bepaalt welke fundamentele beginselen de registeraccountant in acht moet nemen bij de uitoefening van zijn werkzaamheden. Het betreft voor zover voor dit rapport van belang de volgende fundamentele beginselen:

Deskundigheid en zorgvuldigheid

De registeraccountant houdt zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau dat is vereist om aan een cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. De registeraccountant handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften.

Professioneel gedrag

De registeraccountant houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

³ Tot 1 januari 2013 het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA).

⁴ In werking getreden op 1 januari 2007 (Stcrt. 2006, 252), gewijzigd per 1 januari 2010 (Stcrt. 2009, 20544), ingetrokken per 1 januari 2014 (Stcrt. 2014, 163) en vervangen door Verordening Gedrags- en Beroepsregels voor Accountants (VGBA).

⁵ De delegatiegrondslag voor deze bepalingen werd tot 1 januari 2013 gevormd door artikel 19, eerste, tweede en zesde lid, van de Wet op de Registeraccountants juncto artikel A-130.7 VGC en daarna door artikel 19, eerste en derde lid, van de Wet op het accountantsberoep juncto artikel A-130.7 VGC. De COS-normen zijn neergelegd in de Handleiding Regelgeving Accountancy Deel 1a – januari 2012. Te raadplegen via www.nba.nl.

Deze fundamentele beginselen worden nader uitgewerkt in de artikelen A-110 tot en met A-150 van de VGC.

Artikel A-130.1 bepaalt dat de registeraccountant zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau houdt dat is vereist om aan zijn cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. De registeraccountant handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften.

Artikel A-130.2 bepaalt dat deskundige dienstverlening een deugdelijke oordeelsvorming van de registeraccountant vereist bij de toepassing van professionele kennis en vaardigheid. Deze professionele deskundigheid moet worden verworven en vervolgens in stand worden gehouden.

Artikel A-130.4 bepaalt dat zorgvuldigheid de verantwoordelijkheid van de registeraccountant omvat om op te treden in overeenstemming met de eisen die gelden voor de uitvoering van een opdracht, te weten toewijding, voldoende diepgang en tijdige uitvoering.

Artikel A-130.7 bepaalt dat het bestuur nadere voorschriften kan geven aangaande het bepaalde in artikel A-130.1 tot en met A-130.6 ten aanzien van permanente educatie en van controle- en overige standaarden.

Artikel A-150.1 bepaalt dat de registeraccountant zich houdt aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en zich onthoudt van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt. Hiertoe behoren die handelingen die door een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt zullen worden opgevat als schadelijk voor de goede naam van het accountantsberoep.

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (COS)

Op de door de externe accountants uitgevoerde controleopdrachten zijn de bepalingen van de controlestandaarden zoals geldend per 16 januari 2011 van toepassing.

COS 200 stelt de algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant vast en verklaart de aard en reikwijdte van een controle die is opgezet om de onafhankelijke accountant in staat te stellen deze doelstellingen te bereiken.

COS 200.17 bepaalt dat een accountant, om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, voldoende en geschikte controle-informatie dient te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.

COS 240 behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten. Hierin wordt specifiek uitgewerkt op welke wijze COS 315 en COS 330 moeten worden toegepast met betrekking tot de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

COS 315 behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing.

COS 330 regelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opzetten en implementeren van een aanpak inzake het inspelen op risico's van een afwijking van materieel belang dat hij heeft onderkend en ingeschat overeenkomstig COS 315 bij een controle van financiële overzichten.

COS 402 bevat regels over de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruiker voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie wanneer een gebruikende entiteit gebruik maakt van de diensten van één of meer serviceorganisaties.

COS 500 legt uit wat controle-informatie vormt bij een controle van financiële overzichten en behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie teneinde in staat te zijn redelijke conclusies te trekken om daarop het oordeel van de accountant te baseren.

COS 500.6 bepaalt dat de accountant controlewerkzaamheden dient op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn voor het doel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

COS 501 behandelt specifieke regels met betrekking tot bepaalde aspecten van voorraad, rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is, en gesegmenteerde informatie in een controle van financiële overzichten, voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie overeenkomstig Standaard 330, Standaard 500 en andere relevante Standaarden.

COS 520 behandelt het gebruikmaken door de accountant van cijferanalyses als gegevensgerichte werkzaamheden. Deze standaard behandelt tevens de verantwoordelijkheid van de accountant om cijferanalyses uit te voeren aan het einde van de controle die een hulpmiddel vormen voor de accountant bij het komen tot een slotconclusie over de financiële overzichten.

COS 610 behandelt de verantwoordelijkheden van de externe accountant indien hij gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, onder andere voor het verkrijgen van controle-informatie.

COS 620 behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van een individu of een organisatie in een deskundigheidsgebied anders dan financiële verslaggeving of controle, wanneer die werkzaamheden worden gebruikt om een hulpmiddel te vormen voor de accountant bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.

3. Achtergrond onderzoek AFM

De AFM is op 8 april 2013 een onderzoek gestart bij EY in het kader van het doorlopend toezicht. Het doel van dit reguliere onderzoek was vast te stellen in hoeverre EY en de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants voldoen aan hetgeen van hen op grond van de Wta wordt verwacht. Om dit vast te stellen heeft de AFM een selectie van tien wettelijke controles over het boekjaar 2012 beoordeeld. In deze paragraaf worden de achtergronden van dit onderzoek uiteengezet.

De AFM heeft EY gevraagd een overzicht te verstrekken van alle wettelijke controlecliënten. Vervolgens heeft de AFM tien wettelijke controles geselecteerd die betrekking hebben op het boekjaar 2012, waarbij een controleverklaring is afgegeven en het controledossier is afgesloten.

Bij de selectie van de te onderzoeken wettelijke controles is gestreefd naar variatie in marktsegmenten (OOB-controlecliënten en niet-OOB-controlecliënten)⁶ en andere kenmerken van de controle, zoals:

- controles van verschillende externe accountants van de accountantsorganisatie;
- spreiding van de controles over de organisatieonderdelen van de accountantsorganisatie, bijvoorbeeld over vestigingen en business units;
- de aanwezigheid van een OKB;
- de aanwezigheid van een intern kwaliteitsonderzoek; en
- gemiddeld of hoger risicoprofiel van de controle.

Bij het uitvoeren van het onderzoek heeft de AFM zich gericht op een aantal materiële onderdelen van de controle, de zogenoemde focusgebieden.⁷ Per controle zijn (veelal) twee focusgebieden geselecteerd die materieel zijn voor het beeld van de jaarrekening als geheel.

De keuze van deze focusgebieden is vooral gebaseerd op de aard en de omvang van de activiteiten van de controlecliënt. De AFM heeft in veel gevallen de controle van de omzet beoordeeld. Daarnaast heeft de AFM jaarrekeningposten voor onderzoek geselecteerd die naar aard en omvang van groot belang waren voor het beeld van de jaarrekening van de desbetreffende controlecliënt.

Het onderzoek van de AFM heeft op een interactieve wijze plaatsgevonden. De AFM heeft de externe accountant van iedere geselecteerde wettelijke controle gevraagd de door de AFM geselecteerde onderdelen van de controle toe te lichten aan de hand van zijn controledossier. Het onderzoeksteam heeft zich op basis van onderzoek van het controledossier in combinatie met de toelichting van de externe accountant een oordeel gevormd over de kwaliteit van de uitgevoerde controle. Vervolgens hebben de toezichthouders van de AFM na afloop van elk onderzoek de voorlopige bevindingen en conclusies ten aanzien van de door de AFM geselecteerde focusgebieden besproken.

⁶ OOB staat voor 'organisatie van openbaar belang'.

⁷ Zie de bijlage bij dit besluit voor de betekenis en duiding van het begrip 'materialiteit'.

met de externe accountant en vertegenwoordigers van EY.

4. Zienswijze EY

In haar op 1 oktober 2015 gegeven zienswijze heeft EY – zakelijk weergegeven – het volgende naar voren gebracht.

4.1 Geen overtreding zorgplicht van artikel 14 Wta

EY betwist dat zij de zorgplicht van artikel 14 Wta heeft overtreden. De AFM heeft bevindingen in drie wettelijke controles uitgewerkt, maar de zeven wettelijke controles die de AFM goed heeft bevonden, komen niet in het rapport terug. De bevindingen liggen diep in het dossier, op het niveau van de uitvoering van werkzaamheden en vastlegging daarvan. EY kan zich in veel van de kritiekpunten vinden en is doende met herstelmaatregelen ten aanzien daarvan. Echter met de constatering dat in drie individuele dossiers terechte kritiekpunten zijn, is de AFM nog lang niet bij de constatering dat EY als organisatie de zorgplicht van artikel 14 Wta geschonden heeft. Hoofdstuk 7 van het onderzoeksrapport, dat overigens nooit voor wederhoor aan EY is voorgelegd, is heel summier en zet niet de benodigde stap tussen de individuele bevindingen en een overtreding van de zorgplicht.

EY bespreekt de drie pijlers onder de te magere motivering door de AFM in hoofdstuk 7 van het onderzoeksrapport, die de conclusie van overtreding van artikel 14 Wta niet kunnen dragen:

- a. De AFM heeft, zoals ook vermeld in het onderzoeksrapport, geen integraal onderzoek uitgevoerd. Het onderzoek heeft slechts betrekking op naleving van de COS-normen door de externe accountants in tien onderzochte wettelijke controles. Bevindingen in drie (van de circa 3.300) dossiers, een statistisch niet relevante fractie, vormen geen basis om conclusies te trekken over een eventuele schending van het bepaalde in artikel 14 Wta. Die bevindingen betekenen namelijk nog niet dat op organisatorisch niveau iets zodanig mis zou zijn dat dit een zorgplichtschending in de zin van artikel 14 Wta met zich zou brengen. De bevindingen van de AFM zijn gericht op specifieke werkzaamheden en de vastlegging daarvan in controledossiers. De zorgplicht van artikel 14 Wta daarentegen drukt op met name de beleidsbepalers van de organisatie, die randvoorwaarden moeten creëren waarbinnen de aan de organisatie verbonden accountants hun werkzaamheden goed kunnen uitvoeren. Daaraan werkt EY al jaren heel hard, maar desalniettemin is niet uit te sluiten dat er op dossierniveau onvolkomenheden zijn. Die helemaal uitbannen is ondenkbaar en dat zal de AFM ook hopelijk niet verwachten.

Om gefundeerde conclusies omtrent een eventuele zorgplichtschending te kunnen trekken had separaat onderzoek op organisatieniveau moeten worden gedaan, wat dus niet is gebeurd. De betrokken beleidsbepalers van EY zijn niet ter zake van artikel 14 Wta gehoord. Hoofdstuk 7 van het onderzoeksrapport is – als gezegd – niet voor wederhoor voorgelegd. Meer in het algemeen is uit het rapport niet goed te duiden wat de AFM precies verstaat onder de norm van artikel 14 Wta. Het uitgevoerde onderzoek kan al met al niet dienen als basis voor conclusies over het al dan niet voldoen aan

de zorgplicht, laat staan voor het opleggen van een significante punitieve sanctie.

- b. Waar de AFM in het onderzoeksrapport in de paragrafen 7.2.9 tot 7.2.12 de EQR en AQR-procedures noemt om schending van artikel 14 Wta te motiveren, lijkt het te gaan om een verschrijving. Immers het onderzoeksrapport meldt op pagina 4 expliciet dat de EQR en AQR procedures geen basis vormen voor de boeteoplegging. De AFM heeft daarover op 13 augustus 2015 een aparte brief met aparte bevindingen gestuurd, waarbij van een boete geen sprake is; een eventuele boete kan daarop dus niet rusten.
- c. Resteert een hoofdstuk dat geheel steunt op de oorzakenanalyse van EY zelf; die oorzakenanalyse wordt gebruikt om het argument op te bouwen dat er kennelijk een schending van artikel 14 Wta aan de orde zou zijn. Dat onderzoek is nooit bedoeld als een onderzoek naar eventuele schending van artikel 14 Wta en kan een door de AFM zelf uit te voeren onderzoek niet vervangen. De oorzakenanalyse gaat niet over de zorgplicht uit artikel 14 Wta, maar om incidentele bevindingen die zich voorgedaan hebben in incidentele dossiers. Op die fronten had EY aan haar zorgplicht voldaan, wat EY nader had kunnen toelichten als daarnaar toentertijd was gevraagd. Feitenonderzoek door de AFM zou dat ook aan het licht hebben gebracht. Er kan in incidentele dossiers iets misgaan, ondanks het feit dat EY aan haar zorgplicht heeft voldaan. Het is soms een kwestie van jaren voordat opleidingen effect hebben. EY vindt ook dat een aantal individuele accountants het beter had moeten doen en heeft hen daarvoor gesanctioneerd. EY kan echter geen boete voor tekortschieten in haar zorgplicht worden opgelegd.

Daarbij komt dat de oorzakenanalyse nooit mag worden gebruikt voor boeteoplegging omdat het gaat om van EY afgedwongen wilsafhankelijke documentatie. Dergelijke informatie mag niet worden gebruikt om punitieve sancties op te leggen. De AFM had bovendien tijdig de cautie aan EY moeten geven. Dat is niet gebeurd. Was dat wel gebeurd, dan had EY zich afgevraagd of zij wel een rapport wilde opstellen dat vervolgens tegen haar gebruikt werd. EY licht dit als volgt toe.

Een groot deel van hoofdstuk 7 van het onderzoeksrapport is gebaseerd op een oorzakenanalyse die EY aan de AFM heeft verstrekt bij brief van 28 juli 2014. Destijds heeft de AFM gezegd dat als EY een oorzakenanalyse zou uitvoeren, dat in het voordeel van EY zou meewegen bij de beslissing al dan niet te beboeten. En die oorzakenanalyse wordt nu juist tegen EY gebruikt. Sterker: zij is in feite de enige schakel waarmee naar artikel 14 Wta wordt gesprongen. Dat kan niet.

Bovendien had EY de cautie moeten worden gegeven vanaf 1 juli 2014, op welke datum de AFM per brief EY verzocht om die oorzakenanalyse op te stellen. Bij die gelegenheid zond de AFM een voorlopig rapport met bevindingen ten aanzien van de kwalificaties van de drie onderzochte dossiers mee. De AFM was dus op zoek naar een nadere onderbouwing voor een eventueel op te leggen boete en er was een vermoeden van een overtreding. Met de oorzakenanalyse wordt van de bevindingen doorgesprongen naar de zorgplicht. Het was destijds vast niet de bedoeling van de AFM om de oorzakenanalyse te gebruiken voor de boete, maar alsnog had de AFM bij het vragen daarnaar de cautie moeten geven. Die wordt pas tijdens de zienswijzezitting gegeven en dat is te laat.

De oorzakenanalyse betreft materiaal dat afhankelijk van de wil van EY bestaat en onder de dwang van de medewerkingsplicht uit artikel 5:20 Awb door haar aan de AFM is verstrekt. In lijn met vaste jurisprudentie van de Hoge Raad mag in deze situatie en nu de cautie niet is gegeven, de oorzakenanalyse niet aan boeteoplegging ten grondslag worden gelegd.

EY meent derhalve dat het onderzoeksrapport de conclusie van overtreding van artikel 14 Wta niet kan dragen en zij betwist die overtreding met klem. Voor zover de AFM daartoe wél zou concluderen, staan er nog andere belangrijke bezwaren in de weg aan boeteoplegging. Deze worden hieronder behandeld.

4.2 Overige redenen om af te zien van boeteoplegging

Boete in strijd met legaliteits- en lex certa-beginsel

De norm van artikel 14 Wta bevat een inspanningsverplichting en geen resultaatsverplichting. Artikel 14 Wta is bovendien een open norm en is onvoldoende concreet om te kunnen handhaven met een boete. Dat zou in strijd komen met het legaliteits- en lex certa-beginsel. Ter vergelijking wordt aangevoerd dat de PCAOB pas overgaat tot handhaving nadat EY eerst de gelegenheid heeft gekregen herstelacties te ondernemen, waarbij de PCAOB richting geeft aan de vereiste acties. Als de AFM nu zou overgaan tot boeteoplegging, dan is EY ten onrechte niet de gelegenheid gesteld om herstelmaatregelen te nemen. De aard en vage formulering van de zorgplichtbepaling in artikel 14 Wta staan dus in de weg aan beboeting door de AFM. Evenzo staat daaraan in de weg dat de AFM de mogelijkheid heeft (eerst) andere middelen in te zetten; boeteoplegging moet als ultimum remedium worden gezien en gebruikt.

Verwijtbaarheid EY ontbreekt

Zelfs al zou hetgeen EY aanvoert in haar zienswijze niet in de weg staan aan een boeteoplegging, geldt nog het harde vereiste van de verwijtbaarheid (onder meer artikel 5:41 Awb). Dat houdt in dat geen straf zonder schuld kan worden opgelegd. De AFM besteedt in haar boetevoornemen geen aandacht aan de vraag of de vermeende schending van de zorgplicht verwijtbaar is aan EY, en als dat al zo zou zijn, of er dan sprake is van verminderde verwijtbaarheid.

De schuldvraag ziet enkel op het schenden van de zorg die een accountantsorganisatie moet betrachten in het creëren van voldoende waarborgen om de kwaliteit van haar organisatie op peil te houden, en dus niet op of de COS op dossierniveau volledig én in alle gevallen zijn nageleefd. De schuldvraag moet in het licht van artikel 14 Wta dus op organisatieniveau worden beantwoord en niet aan de hand van constatering op het niveau van de drie individuele dossiers. Deze schuldvraag op organisatieniveau is door de AFM niet onderzocht. Onderzoek daarnaar is wel vereist en kan niet ‘worden aangenomen’ op basis van het zeer gedetailleerde niveau van enkele dossiers. Zo wordt in het onderzoeksrapport de redenering gevolgd dat de externe accountant in het controledossier van [C] schuldig is en dus het bestuur schuldig is. Dat kan niet. De AFM had de schuldvraag op organisatieniveau moeten onderzoeken, en dan had zij gezien dat het bestuur veel gedaan heeft en dat EY de zorgplicht serieus neemt en daartoe randvoorwaarden en waarborgen in haar organisatie creëert, om naar beste kunnen invulling te geven aan de vaag geformuleerde zorgplicht van artikel 14 Wta. Daarmee is van verwijtbaarheid van EY geen sprake.

In andere onderzochte, complexere, wettelijke controles waren de bevindingen van de AFM positief. Dat zou naar verwachting niet zo zijn geweest, wanneer de zorgplicht – verwijtbaar – door EY zou zijn geschonden. Ook dit duidt niet op verwijtbaar handelen aan de zijde van EY.

Strijd met handhavingsbeleid AFM/DNB⁸

Uitgangspunt van het handhavingsbeleid van de AFM (en DNB) en het opportuniteitsbeginsel is dat het in te zetten handhavingsinstrumentarium effectief moet zijn. De boete als ultimum remedium vereist voorts dat een boete pas mag worden opgelegd als duidelijk is dat er geen ander instrument is dat in de gegeven situatie ingezet kan worden. Daaruit volgt dat het op de weg van een bestuursorgaan ligt om de afweging voor het in te zetten instrument in de besluitvorming kenbaar te maken. In de gegeven omstandigheden en situatie is het niet opportuun om een (hoge) bestuurlijke boete op te leggen voor de vermeende constatering. Boeteoplegging levert derhalve strijd op met het eigen beleid van de AFM. Bovendien zou boeteoplegging in strijd zijn met het door de AFM opgewekte vertrouwen.

De AFM en de accountantsorganisaties hebben een gedeeld belang om het maatschappelijk vertrouwen in de beroepsgroep te bevorderen. In dat verband is een open dialoog tussen alle betrokkenen in de sector noodzakelijk. Het doel om het maatschappelijk vertrouwen te bevorderen wordt in dit stadium niet met het opleggen van een bestuurlijke boete bereikt. Eerder het tegenovergestelde.

De AFM is al geruime tijd met EY en andere grote accountantsorganisaties in gesprek om te komen tot een verandering in de bedrijfsvoering. Bovendien doet de AFM reguliere onderzoeken om te kijken op welke punten de organisatie kan worden verbeterd en of de accountantsorganisaties op koers liggen in de uitvoering van het verbetertraject. Dat zijn complexe processen, omdat het gaat om wijziging in de structuur en cultuur van een grote organisatie zoals EY. Sinds 2009 heeft EY een groot aantal maatregelen getroffen om de beoogde wijzigingen te realiseren. Dat is een continu doorlopend traject waarmee de nodige tijd is gemoeid. Het opleggen van (punitieve) sancties draagt daar op geen enkele wijze aan bij. Het is eerder zo dat het nu nog opgelegd krijgen van een boete over het boekjaar 2012 als demotiverend zal worden ervaren. EY is dan ook van mening dat de AFM in strijd met het opportuniteitsbeginsel handelt door in de gegeven situatie te oordelen dat lopende het verandertraject een (zeer hoge) boete opportuun is. EY ziet zich in haar standpunt verder gesteund door het door de AFM gewekte vertrouwen. EY verwijst dienaangaande naar het generieke rapport van 25 september 2014:

‘De AFM zal in de periode volgend op dit reguliere onderzoek de implementatie en effectieve werking van zowel de aangekondigde herstelmaatregelen op geconstateerde tekortkomingen als de toekomstgerichte verbetermaatregelen nauwgezet monitoren. Verder zal de AFM bij iedere Big 4-accountantsorganisatie nadrukkelijk nagaan of de maatregelen van alle organisaties voldoende tegemoet komen aan de aanbevelingen van de AFM en met voldoende voortgang en doortastendheid worden geïmplementeerd. Een open dialoog met de Big 4-accountantsorganisaties over de verdere opvolging van dit onderzoek ik daarbij noodzakelijk. Indien de voortgang of de doortastendheid van de implementatie

⁸ Handhavingsbeleid van de Autoriteit Financiële Markten en De Nederlandsche Bank, 10 juli 2008.

van de aangekondigde maatregelen niet toereikend is, kan de AFM formele handhavingsinstrumenten inzetten om de benodigde voortvarende en doortastende implementatie af te dwingen.’

Het boetevoornemen doorkruist dit monitoringsproces. Sterker nog: EY leest daarin tot haar grote verbazing dat de door haar in die open dialoog verstrekte informatie wordt gebruikt om de voorgenomen boete te motiveren.

Voorts verwijst EY naar het interview met de heer Everts bij Nieuwsuur op 25 september 2014:

‘[...] dat er nog tijd nodig is voor accountantsorganisaties om de veranderingen door te voeren.’

en

‘[...] dat er één jaar nodig is voor de praktische invulling van het plan. Daarna moet de cultuurverandering plaatsvinden. Dat is niet wat in een jaar kan. Dat kunnen we niet met een knip van de vingers afdwingen. Daar heeft de sector meer tijd voor nodig.’

EY heeft zowel uit het generieke rapport als uit de hiervoor weergegeven toelichting van de heer Everts kunnen en mogen afleiden dat de AFM na het verschijnen van het generieke rapport haar monitorende rol zou blijven vervullen. Een punitieve sanctie strookt niet met de uitspraken van de AFM. Op basis van het generieke rapport heeft EY er gerechtvaardigd op vertrouwd dat de AFM EY zou monitoren en begeleiden, bijvoorbeeld door het eventueel geven van een aanwijzing, het houden van een normoverdragend gesprek of sturen van een brief. EY constateert nu één jaar na het verschijnen van het rapport dat zij, zonder dat zij daarover op enigerlei wijze is geïnformeerd, onderwerp is geworden van een handhavingstraject met een punitief karakter, zonder dat de AFM daarbij de waarborgen in acht heeft genomen die voor een dergelijk traject gelden. Boeteoplegging is dan ook te meer niet opportuun, omdat de AFM daarmee in strijd met het herhaaldelijk door haar gewekte vertrouwen handelt.

Ter verdere onderbouwing van haar standpunt verwijst EY naar het interview met (voormalig) hoofd van de AFM afdeling Toezicht accountantsorganisaties mevrouw Van der Zijde in de Accountant van juni 2014:

‘Sancties worden bij dat stimuleren van verandering niet prominent ingezet. Ondanks de harde kritiek op de controlekwaliteit waren er slechts drie tuchtklachten tegen accountants van KPMG en EY, en boetes voor KPMG, EY en Deloitte.

De AFM wil geen boetemachine zijn, zegt Van der Zijde daarover. “Natuurlijk doen wij aan handhaving. We marchanderen niet, de lat ligt hoog. Maar als we alleen maar tuchtklachten indienen en boetes opleggen, verliezen we draagvlak binnen de sector en schieten we ons doel voorbij. We willen dat de kwaliteit van de accountantscontroles verbetert, maar verandering [...]’

Als alle nog op stapel staande inspanningen van EY op de huidige manier door de AFM worden ‘gemonitord’ dan ontnemt de AFM daarmee de prikkel om die maatregelen daadwerkelijk uit te voeren. De aanpak van de AFM druist dan ook in tegen haar eigen uitgangspunt dat boetes als ultimatum remedium worden ingezet.

Daarbij tekent EY bovendien aan dat, zou er al sprake zijn van een verwijtbare schending van artikel 14 Wta, die bepaling de AFM ook niet verplicht tot oplegging van een boete. Blijkens artikel 54 Wta *kan* een boete worden opgelegd, waarbij de AFM de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – waaronder het proportionaliteitsbeginsel – in acht dient te nemen.

Tenslotte merkt EY in dit verband nog op dat de constatering van de AFM, mede gelet op de aard en inhoud, niet zodanig zijn dat een bestraffende sanctie effectief is. Voor alle tien onderzochte dossiers gold dat de jaarrekening een getrouw beeld gaven. Het doel van de Wta is *‘het verbeteren van het vertrouwen in de accountant en de door hem ten behoeve van het publiek gegeven verklaringen’*.⁹ Dat vertrouwen is op geen enkel moment aangetast.

Boete werkt contraproductief

Boeteoplegging kan leiden tot een verstoring van de open dialoog tussen de AFM en EY, hetgeen uiteindelijk ook het beleid en de bedoeling van de AFM zal doorkruisen. Bovendien is EY – en de sector – al gestraft door de in ontstane publiciteit naar aanleiding van het op 25 september 2014 naar buiten gebrachte generiek rapport, met voorlopige conclusies en bevindingen. Het in 2016 nog opleggen van een boete voor oude feiten zal aan de maatschappij het signaal afgeven dat er helemaal niets veranderd is. Dat is het verkeerde signaal en ook demotiverend voor EY, die ervan overtuigd is op de goede weg te zijn.

4.3 Hoogte boete

Voor zover de AFM zou menen dat er wél een grondslag is voor oplegging van een boete, voert EY de volgende aspecten aan om te worden meegenomen bij de bepaling van de hoogte van de boete.

Boetecategorie 2 in plaats van 3 van toepassing

Nu de werkzaamheden van de externe accountants met betrekking tot de controledossiers grotendeels hebben plaatsgevonden vóór 1 januari 2013 en voor die datum voor schending van de zorgplicht uit artikel 14 Wta boetecategorie 2 en niet 3 gold, moet voor de hoogte van een eventueel op te leggen boete – ook op basis van het *lex mitior*-beginsel – worden aangesloten bij boetecategorie 2.

Meewegen getroffen maatregelen

Bij de bepaling van de hoogte van de boete dienen de door EY reeds getroffen maatregelen en de volledige medewerking aan het onderzoek van de AFM te worden meegenomen. EY heeft de bevindingen van de AFM meegenomen in de beoordeling van betrokken partners. De AFM moet *ex nunc* kijken welke maatregelen EY nadien heeft getroffen en die meewegen in de vraag of een boete terecht en evenredig is.

EY heeft geen voordeel behaald, maar nadeel ervaren

Met een eventuele zorgplichtschending heeft EY geen voordeel behaald of kunnen behalen en uit de bevindingen

⁹ Memorie van toelichting Wta, pag. 1.

van de AFM volgt ook niet dat schade zou zijn berokkend aan betrokken partijen, de financiële markt of de maatschappij in bredere zin. Sterker, EY heeft veel nadeel en reputatieschade ervaren door de uitkomsten van het onderzoek en de publicatie van het generiek rapport van 25 september 2014.

Matiging boete gezien ernst en duur en verwijtbaarheid

Nu geen sprake is van een ernstige en langdurige overtreding is matiging van de boete aangewezen. De bevindingen van de AFM in tien dossiers waarvan zeven conform de normen waren, zijn slechts een deelwaarneming van de circa 3.300 wettelijke controles door EY op jaarbasis. Dat de verwijtbaarheid aan de zijde van EY ontbreekt, is reeds toegelicht in paragraaf 4.2. Mocht de AFM niettemin oordelen dat de overtreding wel verwijtbaarheid is, dan is in ieder geval sprake van een verminderde verwijtbaarheid, hetgeen reden is voor matiging van de boete.

Geen recidive

De AFM stelt in het boetevoornemen ten onrechte dat sprake is van recidive. Er is in strijd met de rechtszekerheid onredelijk snel sprake van recidive als de AFM hiervoor aansluit bij de vermeende zorgplichtschending uit artikel 14 Wta, nu daaronder een breed scala aan overtredingen kan worden geschaard. De bevindingen van de AFM die aan de boete in 2011 ten grondslag liggen zien op andere accountants, andere cliënten en andersoortige feitelijke overtredingen. Daarbij komt dat tussentijds het boeteregime is gewijzigd. Ten tijde van de boete in 2011 wist EY niet dat zij in geval van herhaling van de overtreding een hogere boete zou krijgen wegens i) recidive en ii) het tussentijds van categorie 2 naar categorie 3 verhoogde boeteregime.

4.4 Publicatie boetebesluit

Het publiceren van een eventuele bestuurlijke boete (en de wijze waarop) strookt volgens EY niet met de bedoeling van de Wta, de belangen van EY (waaronder het eigendomsrecht) en de belangen van de sector als zodanig. De door de AFM gekozen methode is onevenredig en buitenproportioneel, zelfs zodanig dat van de publicatie als zodanig een bestraffend effect uitgaat dat in strijd is met het ne bis in idem-beginsel.

EY meent primair dat de uitzondering van artikel 67, vierde lid, Wta van toepassing is, zodat de AFM moet afzien van publicatie van het eventuele boetebesluit. De AFM had ter zake van de uitzonderingsgrond in het voornemen tot boeteoplegging moeten betrekken dat zij reeds uitgebreide media-aandacht heeft opgeëist ten aanzien van het generieke rapport. Hiermee is het doel van publiceren reeds bereikt, en gelet op de wijze waarop er is gepubliceerd ook het bestraffen van de Big 4-accountantsorganisaties. Publicatie zou in strijd komen met het doel van het door de AFM uit te oefenen toezicht, namelijk bevordering van het maatschappelijk vertrouwen in de accountantssector. Met een publicatie van de bevindingen circa anderhalf jaar na publicatie van het generieke rapport en circa drie jaar na de verweten feiten, zou worden voorbijgegaan aan de kwaliteitsverbeteringen die EY over de afgelopen jaren heeft doorgevoerd.

In de tweede plaats laat de gebonden bevoegdheid van artikel 67, eerste lid, Wta onverlet dat fundamentele rechten aan publicatie in de weg kunnen staan. EY beroept zich in dit kader op haar eigendomsrecht (artikel 1 Eerste Protocol van het EVRM). EY heeft reeds nadelige effecten ondervonden als gevolg van de eerdere publicatie van

het generiek rapport. Dat de AFM thans opnieuw tot publicatie wil overgaan en voornemens is daarvoor weer veel media-aandacht te vragen, tast ontoelaatbaar het recht van EY op ongestoord genot van eigendom aan. De bevindingen in het onderzoeksrapport nopen er niet toe aan die eigendomsbelangen voorbij te gaan. In alle drie de dossiers is sprake van jaarrekeningen die een getrouw beeld geven. Publicatie leidt tot een onevenredige en buitenproportionele behandeling van EY, terwijl het algemeen belang daarmee niet méér wordt gediend dan reeds is bereikt. Dat maakt dat de publicatie ook als een zelfstandige bestraffende sanctie moet worden gezien.¹⁰

Subsidiair meent EY dat ook de wijze waarop de AFM aan de voorgenomen publicatie invulling wenst te geven, onredelijk en onevenredig is. Zelfs Twitter wordt erbij betrokken. EY is bekend met de wisselende uitspraken van de rechtbank Rotterdam, waarin publicatie op Twitter in beginsel wordt toegestaan.¹¹ EY stelt voorop dat de hiervoor genoemde fundamentele rechten, in tegenstelling tot de Wft, wél beperkingen aan de wijze van publicatie stellen. Ook het uitbrengen van een persbericht is onevenredig en in strijd met de andere rechten van EY, omdat ook een persbericht slechts weinig ruimte voor nuancering laat.

5. Beoordeling AFM wettelijke controles

In het kader van haar onderzoek heeft de AFM tien door EY uitgevoerde wettelijke controles beoordeeld. De AFM heeft per controle beoordeeld in hoeverre de betrokken externe accountants bij het verrichten van de wettelijke controles hebben voldaan aan de regels ter zake van vakbekwaamheid. Het onderzoek heeft zich steeds gericht op enkele materiële onderdelen van de controle, de zogenaamde focusgebieden. Dit betekent dat het onderzoek betrekking had op de controle van enkele posten die naar aard of omvang van materieel belang waren voor het beeld van de jaarrekening als geheel van de betreffende controlecliënt.

Bij drie van de tien onderzochte wettelijke controles was sprake van dusdanig ernstige tekortkomingen dat de externe accountant op basis van de verkregen controle-informatie niet tot het afgeven van zijn controleverklaring had mogen overgaan. Waaruit de tekortkomingen bestonden, wordt in dit hoofdstuk per wettelijke controle behandeld.

¹⁰ 'Indien de verwachting gerechtvaardigd is dat de financiële schade voor de betreffende accountantsorganisatie als gevolg van de publicatie substantieel zal zijn, terwijl de meerwaarde van die publicatie om de gebruikers van de door de accountantsorganisatie afgegeven accountantsverklaringen te waarschuwen niet kan worden aangetoond, dan zal een dergelijke publicatie door het EHRM mogelijk toch als sanctie worden aangemerkt.' (*Kamerstukken II 2007/08*, 31 270, nr. 3, p. 21-22).

¹¹ EY verwijst naar Rb. Rotterdam 7 maart 2014, ECLI:NL:RBROT:2014:1636.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

17 van 139

5.1 [A]

Statutaire naam	[A]
Boekjaar	2012
Externe accountant	
Datum controleverklaring	
Strekking controleverklaring	Goedkeurend
Interne review	Nee
OKB	Ja
Activiteiten	De ontwikkeling, productie, marketing, verkoop en service van
Verslaggevingsgrondslag	Titel 9 Boek 2 BW
Kerncijfers	
1. Balanstotaal	1. €
2. Omzet	2. €
3. Resultaat na belastingen	3. €
Materialiteit	€

5.1.1 Samenvatting

De externe accountant heeft bij de wettelijke controle van [A] over 2012 onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de juistheid en volledigheid van de omzet (COS 500.6). Ook heeft hij onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over het bestaan en de waardering van de handelsdebiteuren en het bestaan van de voorraad (COS 500.6). Deze posten zijn van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel.

Juistheid en volledigheid omzet

De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren om de omzet uit verkochte te controleren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het vaststellen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij [A], het uitvoeren van cijferanalyses en werkzaamheden op de juiste toepassing van de criteria voor verwerking van de omzet en het vaststellen van de juiste afgrenzing van de omzet. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was echter op relevante onderdelen ontoereikend en daarmee kon de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkrijgen. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- voldoende inzicht te verkrijgen in de opzet van de relevante interne beheersingsmaatregelen en de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen vast te stellen. De externe accountant heeft bijvoorbeeld niet vastgesteld welke handelingen de betrokken medewerkers dienen uit te voeren wil sprake zijn van een adequate uitvoering van deze interne beheersingsmaatregelen. Daarnaast heeft hij niet vastgesteld of de

overzichten die [A] gebruikt bij de toepassing van de interne beheersingsmaatregelen betrouwbaar zijn. Ook heeft hij nagelaten het aantal toetsingen uit te voeren die de EY-richtlijnen voorschrijven;

- de cijferanalyse met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf verwachtingen te formuleren en door meer te doen dan een globale analyse van de omzet en marge per productgroep. De externe accountant heeft aldus bij de cijferanalyse niet de vereisten van COS 520 in acht genomen;
- vast te stellen dat [A] de criteria voor verwerking van de omzet uit de verkoop van ██████████ en de juiste afgrenzing van de omzet correct heeft gehanteerd;
- voldoende en geschikte werkzaamheden te verrichten om vast te stellen dat geen sprake is van ‘side agreements’.

Bestaan en waardering handelsdebiteuren

De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren om het bestaan en de waardering van de handelsdebiteuren te controleren. Deze geplande werkzaamheden bestonden met name uit het vaststellen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij [A], het uitvoeren van cijferanalyses, het versturen van confirmatieverzoeken, het uitvoeren van een afloopcontrole en het beoordelen van de voorziening voor oninbaarheid. De uitvoering van de werkzaamheden was echter op relevante onderdelen ontoereikend en daarmee kon de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkrijgen. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de cijferanalyse met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf verwachtingen te formuleren en door meer te doen dan een globale analyse van de totale debiteurenpositie per land ten opzichte van voorgaand jaar. De externe accountant heeft aldus bij de cijferanalyse niet de vereisten van COS 520 in acht genomen;
- voldoende bevestigingen te vragen aan debiteuren en een afloopcontrole uit te voeren om vast te stellen dat de debiteuren hun facturen hebben betaald;
- voldoende werkzaamheden te verrichten om vast te stellen dat de voorziening voor oninbaarheid toereikend is. De externe accountant heeft namelijk niet vastgesteld dat hij gebruik kan maken van de overzichten die [A] heeft opgesteld met specificaties van de ouderdom van de handelsdebiteuren voor de bepaling van de voorziening voor oninbaarheid.

Bestaan voorraad

De externe accountant heeft gepland systeemgerichte werkzaamheden uit te voeren om het bestaan van de voorraad ██████████ te controleren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit vaststellen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij [A] die zien op het bestaan van de voorraad. De uitvoering van de werkzaamheden was echter op relevante onderdelen ontoereikend en daarmee kon de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkrijgen. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- vast te stellen dat de tussentijdse voorraadtellingen per 30 september 2012 door medewerkers van [A] accuraat en nauwkeurig zijn uitgevoerd, door bijvoorbeeld zelf voorraadopnames of hertellingen uit te voeren;
- vast te stellen dat de verklaringen van [A] voor geconstateerde voorraadverschillen correct zijn;
- vast te stellen dat alle relevante groepsmaatschappijen van [A] de voorgeschreven voorraadopnameprocedures hebben gevolgd en hierover op correcte wijze hebben gerapporteerd;

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

19 van 139

- in aanvulling op de systeemgerichte werkzaamheden voor het bestaan van de voorraad per 30 september 2012, voldoende controlewerkzaamheden te verrichten op de periode tussen 30 september 2012 en balansdatum.

Daarmee heeft de externe accountant niet gehandeld in overeenstemming met de vereisten van COS 501.

De externe accountant heeft aldus nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Hij was derhalve niet in staat om uit de verkregen controle-informatie redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kon baseren. Daarmee heeft hij in strijd gehandeld met hetgeen COS 200.17 voorschrijft. Hierdoor heeft de externe accountant geen redelijke mate van zekerheid verkregen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten, op basis waarvan hij kan vaststellen dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de regels voor financiële verslaggeving (COS 200.11). Desalniettemin heeft de externe accountant een goedkeurende controleverklaring bij de jaarrekening afgegeven. Dit betekent dat de externe accountant een goedkeurende controleverklaring in het maatschappelijk verkeer heeft gebracht, zonder dat daaraan de vereiste controlewerkzaamheden zijn vooraf gegaan.

De externe accountant heeft aldus bij de wettelijke controle van [A] over 2012 in strijd gehandeld met COS 200.17 en COS 500.6, waarbij hij tevens het bepaalde in COS 501.4 en COS 501.5 evenals COS 520.5 en 520.7 niet in acht heeft genomen. De geconstateerde tekortkomingen brengen tevens mee dat de externe accountant in strijd heeft gehandeld met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid, alsmede van professioneel gedrag, zoals neergelegd in artikel A-100.4 VGC, zoals verder uitgewerkt in artikel A-130 en A-150 VGC.

5.1.2 De juistheid en volledigheid van de omzet van de verkoop van

5.1.2.1 Norm

COS 200.17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.’

COS 500.6 luidt: ‘De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn voor het doel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.’

COS 501.4 luidt: ‘Indien de voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het bestaan en de conditie van de voorraad door:

- a. Het bijwonen van de fysieke voorraadopname, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is, teneinde:
 - i. De instructies en procedures van het management voor het vastleggen en beheersen van de resultaten van de fysieke voorraadopname van de entiteit te evalueren;

- ii. De uitvoering van de voorraadopnameprocedures van het management te observeren;
- iii. De voorraad te inspecteren; en
- iv. Opnames ter toetsing uit te voeren;
- b. Controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de definitieve voorraadregistraties van de entiteit om te bepalen of zij op accurate wijze een weergave zijn van de actuele resultaten van de voorraadopname.'

COS 501.5 luidt: 'Indien de fysieke voorraadopname wordt uitgevoerd op een andere datum dan de datum van de financiële overzichten, dient de accountant, in aanvulling op de werkzaamheden die vereist zijn op grond van alinea 4, controlewerkzaamheden uit te voeren om controle-informatie te verkrijgen over de vraag of voorraadwijzigingen tussen de opnamedatum en de datum van de financiële overzichten op correcte wijze zijn vastgelegd.'

COS 520.5 luidt: 'Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, hetzij alleen dan wel in combinatie met detailcontroles als gegevensgerichte werkzaamheden overeenkomstig Standaard 330, dient de accountant:

- a. De geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses voor gegeven beweringen te bepalen, rekening houdend met de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang en met detailcontroles, voor zover aanwezig, voor deze beweringen;
- b. De betrouwbaarheid van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde bedragen of ratio's wordt ontwikkeld, te evalueren, rekening houdend met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en relevantie van de beschikbare informatie, alsmede met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen daarvan;
- c. Een verwachting van vastgelegde bedragen of ratio's te ontwikkelen, alsmede te evalueren of de verwachting voldoende precies is om een afwijking te onderkennen die, individueel of wanneer geaggregeerd met andere afwijkingen, er de oorzaak van kan zijn dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten;
- d. De omvang van een eventueel verschil tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarde te bepalen dat aanvaardbaar is zonder verder onderzoek zoals vereist op grond van alinea 7.'

COS 520.7 luidt: 'Indien cijferanalyses die zijn uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard fluctuaties of relaties aan het licht brengen die inconsistent zijn met andere relevante informatie of waarvan het verschil met verwachte waarden een significant bedrag vormt, dient de accountant deze verschillen te onderzoeken door:

- a. Het verzoeken om inlichtingen bij het management en het verkrijgen van geschikte controle-informatie die relevant is voor de antwoorden van het management; en
- b. Het uitvoeren van andere controlewerkzaamheden voor zover noodzakelijk in de omstandigheden.'

5.1.2.2 Feiten onderzoeksrapport

Algemeen

- a. [A] houdt zich bezig met de ontwikkeling, productie, marketing, verkoop en service van [REDACTED].
- b. De omzet van [A] uit de verkoop van [REDACTED] in 2012, bedraagt € [REDACTED] en is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € [REDACTED].
- c. De externe accountant heeft meerdere significante risico's onderkend ten aanzien van de omzet. Specifiek zijn door de externe accountant significante (fraude)risico's onderkend ten aanzien van de juistheid en de volledigheid van de omzetverantwoording.
- d. De externe accountant heeft een combinatie van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden gepland om de juistheid en volledigheid van de omzet uit de verkoop van [REDACTED] vast te stellen.

Planning systeemgerichte werkzaamheden

- e. De door de externe accountant geplande systeemgerichte werkzaamheden bestaan uit het evalueren van de opzet en het vaststellen van het bestaan van zeven interne beheersingsmaatregelen bij [A] die betrekking hebben op de verkoop van [REDACTED]. De geplande systeemgerichte werkzaamheden bestaan verder uit het vaststellen van de effectieve werking van deze zeven interne beheersingsmaatregelen die zien op het mitigeren van de door hem geïdentificeerde significante (fraude)risico's.
- f. De zeven interne beheersingsmaatregelen zijn door de externe accountant in het controledossier als volgt omschreven:
- Maatregel [REDACTED]: Credit Checks during ordering process;
 - Maatregel [REDACTED]: Sales admin reviews list 'Incomplete Bookings' ([REDACTED]) to detect [REDACTED] delivered, not invoiced (booked);
 - Maatregel [REDACTED]: Management accounting reconciles sales and margin per [REDACTED] totals per forecast ([REDACTED] / sales administration) with [REDACTED] (sales administration). Differences are identified and resolved;
 - Maatregel [REDACTED]: On a monthly basis interfaced transactions from [REDACTED] are interfaced to sales administration and accounts receivable subledger. Sales admin. department reconciles the number and amount of sales between the two systems;
 - Maatregel [REDACTED]: Month-end analysis is performed by sales administration ('Afstemming aantallen deliveries: [REDACTED] <> boekhouding') comparing deliveries per financial system with [REDACTED]. Omitted or duplicated invoices would be detected;

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

22 van 139

- Maatregel [REDACTED]: Goods flow calculation is performed by [REDACTED] ('[REDACTED]') to substantiate deliveries that are used for reconciliation to financial system and to substantiate ending inventories (Review the goods flow calculation for two months);
- Maatregel [REDACTED]: Credit control reviews and monitors aging of receivables. On a daily basis the credit manager reviews aging of [REDACTED] and report on this monthly.

Uitvoering systeemgerichte werkzaamheden

g. De AFM stelt vast dat de systeemgerichte werkzaamheden ten aanzien van de interne beheersingsmaatregelen waarop de externe accountant wil steunen om de volgende redenen onvoldoende zijn uitgevoerd:

1. De externe accountant heeft onvoldoende inzicht in de opzet van de zeven interne beheersingsmaatregelen verkregen;
- 2a. De externe accountant heeft bij de uitvoering van zijn werkzaamheden onvoldoende de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen vastgesteld;
- 2b. De externe accountant heeft niet vastgesteld of de bij de uitvoering van de interne beheersingsmaatregelen door [A] gebruikte Excel-overzichten betrouwbaar zijn;
- 2c. De omvang van de door de externe accountant uitgevoerde toetsen is onvoldoende.

h. De AFM licht deze redenen eerst in het algemeen en vervolgens, voor zover op de betrokken maatregel van toepassing, per interne beheersingsmaatregel nader toe.

(1) (Inzicht in de) opzet algemeen

- i. De externe accountant heeft ten aanzien van de zeven interne beheersingsmaatregelen niet vastgesteld welke handelingen de betrokken functionarissen moeten uitvoeren om een adequate uitvoering van de interne beheersingsmaatregelen te waarborgen.
- j. De externe accountant heeft onvoldoende inzicht in de opzet van de zeven interne beheersingsmaatregelen gekregen, omdat hij voor geen van de zeven interne beheersingsmaatregelen heeft vastgesteld op welke wijze de bij de uitvoering van deze maatregelen geconstateerde afwijkingen intern moeten worden opgevolgd.
- k. Het gebrek aan inzicht in de opzet van deze interne beheersingsmaatregel heeft er toe geleid dat de externe accountant onvoldoende de effectieve werking van deze maatregelen heeft vastgesteld. De externe accountant heeft in zijn werkprogramma namelijk uitsluitend vastgelegd of deze interne beheersingsmaatregelen zichtbaar en correct zijn uitgevoerd. De externe accountant heeft daarbij niet vastgesteld wat een correcte uitvoering precies inhoudt en op welke wijze dat zichtbaar zou moeten worden. Hiermee heeft de externe accountant eveneens niet vastgesteld dat de door hem geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet om een afwijking van materieel belang in een bewering te voorkomen, of ontdekken en corrigeren.

(2a) Toetsen van de effectieve werking algemeen

- l. De externe accountant heeft de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen onvoldoende vastgesteld door van de zeven interne beheersingsmaatregelen niet vast te stellen dat deze op de juiste wijze zijn uitgevoerd. Tevens heeft de externe accountant niet vastgesteld of de door [A] bij de uitvoering van deze zeven interne beheersingsmaatregelen geconstateerde afwijkingen correct zijn en of daar op correcte wijze opvolging aan is gegeven.

(2b) Vaststellen betrouwbaarheid gebruikte overzichten algemeen

- m. Ten aanzien van een aantal interne beheersingsmaatregelen heeft de externe accountant niet vastgesteld of de bij de uitvoering van de interne beheersingsmaatregelen gebruikte Excel-overzichten accuraat en volledig zijn.

(2c) Omvang van de toetsingen algemeen

- n. Voorts is ten aanzien van een aantal interne beheersingsmaatregelen de omvang van de door de externe accountant uitgevoerde toetsen onvoldoende omdat de externe accountant slechts één toetsing heeft uitgevoerd terwijl er volgens het handboek van EY 25 toetsingen hadden moeten worden uitgevoerd.

Interne beheersingsmaatregel met nummer ██████ ('Credit Checks during ordering process')

(1) Onvoldoende inzicht in de opzet van ██████

- o. In de door de externe accountant opgestelde 'walkthrough documentatie' van het verkoopproces is de interne beheersingsmaatregel met nummer ██████ als volgt omschreven: '██████ Credit Checks during ordering process'.
- p. De externe accountant heeft in het controledossier vermeld dat bepaalde orders van klanten met een verhoogd risicoprofiel en boven een bepaalde omvang handmatig door een creditmanager (CM) in het ██████ systeem (██████) moeten worden vrijgegeven voor productie ('Released by CM for production').
- q. De externe accountant heeft niet vastgesteld welke criteria een creditmanager moet hanteren voordat hij een verkooporder mag vrijgeven voor productie. De externe accountant heeft evenmin vastgesteld wanneer, op grond van welke parameters en buiten welke bandbreedte, een order niet automatisch door het systeem kan worden vrijgegeven, maar door tussenkomst van een creditmanager moet worden vrijgegeven.
- r. De externe accountant heeft niet vastgesteld op welke wijze de bij de uitvoering van deze maatregel geconstateerde afwijkingen door de creditmanager moeten worden opgevolgd. Zo heeft de externe accountant bijvoorbeeld geen inzicht verkregen in wanneer orders niet automatisch door het systeem worden vrijgegeven en op welke wijze handmatige opvolging door de creditmanager voor deze orders plaatsvindt.

(2a) Onvoldoende toetsen van de effectieve werking van [REDACTED]

- s. De externe accountant heeft bij het uitvoeren van de toetsingen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregel op de juiste wijze is uitgevoerd.
- t. Zo heeft hij bijvoorbeeld voor het toetsen van deze interne beheersingsmaatregel uitsluitend vastgesteld dat de creditmanager de twee verkooporders handmatig heeft vrijgegeven voor productie.
- u. De externe accountant heeft bijvoorbeeld niet vastgesteld of de creditmanager voorafgaand aan de vrijgave van de orders een beoordeling heeft uitgevoerd en of de orders terecht zijn vrijgegeven.

(2c) Onvoldoende omvang van de toetsingen van [REDACTED]

- v. De omvang van de door de externe accountant uitgevoerde toetsingen is ten aanzien van deze interne beheersingsmaatregel onvoldoende.
- w. De externe accountant heeft bij zijn controle van deze interne beheersingsmaatregel, naast de lijncontrole, één toetsing uitgevoerd. De externe accountant heeft de interne beheersingsmaatregel met nummer [REDACTED] namelijk aangemerkt als ‘application control’. Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) dragen ertoe bij dat ervoor wordt gezorgd dat transacties die zich hebben voorgedaan, worden geautoriseerd alsmede volledig en op accurate wijze worden vastgelegd en verwerkt. Voor het testen van de effectieve werking van ‘application controls’ kan volgens het handboek van EY worden volstaan met het uitvoeren van één toetsing.
- x. Uit het controledossier blijkt dat deze interne beheersingsmaatregel geen ‘application control’ is, maar een ‘IT-Dependent manual control’. In de in het controledossier opgenomen procesbeschrijving staat vermeld dat bepaalde orders van klanten met een verhoogd risicoprofiel en boven een bepaalde omvang handmatig door een creditmanager (CM) in het [REDACTED] systeem ([REDACTED]) moeten worden vrijgegeven voor productie (‘Released by CM for production’). Hieruit blijkt dat deze interne beheersingsmaatregel handmatige handelingen vereist bij het uitvoeren van deze interne beheersingsmaatregel door [A], namelijk het handmatig vrijgeven van orders.
- y. De externe accountant heeft, anders dan bij een geheel geautomatiseerde beheersingsmaatregel waar met één toetsing kan worden volstaan, met het uitvoeren van één toetsing niet vastgesteld dat de interne beheersingsmaatregel gedurende het hele jaar heeft gewerkt. Daarnaast dienen volgens het handboek van EY dagelijks uitgevoerde handmatige interne beheersingsmaatregelen ten minste 25 keer getoetst te worden. Dat betekent dat voor deze interne beheersingsmaatregel ten minste 25 toetsingen hadden moeten worden uitgevoerd. De externe accountant heeft ten aanzien van deze interne beheersingsmaatregel niet het door het stelsel van EY voorgeschreven aantal van 25 toetsingen uitgevoerd.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

25 van 139

Interne beheersingsmaatregel met nummer [REDACTED] ('Sales admin reviews list 'Incomplete Bookings' ([REDACTED]) to detect [REDACTED] delivered, not invoiced')

(1) Onvoldoende inzicht in de opzet van [REDACTED]

- z. In de door de externe accountant opgestelde 'walkthrough documentatie' is de interne beheersingsmaatregel met nummer [REDACTED] als volgt omschreven: '[REDACTED] Sales admin reviews list 'Incomplete Bookings' ([REDACTED]) to detect [REDACTED] delivered, not invoiced (booked)'.
- aa. De rapportage [REDACTED] 'Overzicht onvolledige boekingen' bevat per order een vergelijking van de inkomende voorraad, de uitgaande voorraad, te factureren leveringen, gefactureerde leveringen en verkopen. In de rapportage [REDACTED] van februari 2012 staan [REDACTED] mogelijke foutcodes (afwijkingen) vermeld. [A] gebruikt een Excel-document met daarin opgenomen een download van het rapport [REDACTED] 'Overzicht onvolledige boekingen' om te analyseren of er [REDACTED] wel zijn geleverd, maar nog niet zijn gefactureerd.
- bb. De externe accountant heeft niet vastgesteld welke handelingen de betrokken functionaris moet uitvoeren om een adequate uitvoering van deze interne beheersingsmaatregel te waarborgen. Zo heeft de externe accountant bijvoorbeeld niet vastgesteld op grond van welke criteria de 'sales administration' de rapportage dient te beoordelen en op welke wijze de functionaris deze beoordeling dient te onderbouwen en vast te leggen. Daarnaast heeft de externe accountant niet vastgesteld op welke wijze de bij de uitvoering van deze maatregel geconstateerde afwijkingen moeten worden opgevolgd. Zo heeft de externe accountant bijvoorbeeld niet vastgesteld wanneer sprake is van een afwijking en op welke wijze opvolging van afwijkingen en de ([REDACTED]) verschillende foutcodes dient plaats te vinden.
- (2a) Onvoldoende toetsen van de effectieve werking van [REDACTED]
- cc. De externe accountant heeft bij het uitvoeren van de toetsingen op de effectieve werking onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregel op de juiste wijze is uitgevoerd.
- dd. Zo heeft hij geconcludeerd dat de interne beheersingsmaatregel effectief werkt op basis van het vaststellen dat voor de maanden oktober en november de rapportages aanwezig zijn. De beoordeling van deze rapportages blijkt volgens de externe accountant uit de kolom 'opmerking' die door [A] aan deze rapportages is toegevoegd.
- ee. De externe accountant heeft niet vastgesteld op welke wijze de functionaris de beoordeling heeft uitgevoerd.
- ff. Tevens heeft de externe accountant niet vastgesteld of de door [A] bij de uitvoering van deze interne beheersingsmaatregel geconstateerde afwijkingen correct zijn en of daar op correcte wijze opvolging aan is gegeven. De externe accountant heeft bijvoorbeeld voor het toetsen van de interne beheersingsmaatregel met nummer [REDACTED] voor de maanden oktober en november kennis genomen van een door [A] opgesteld Excel-document met daarin opgenomen een download van het rapport [REDACTED]

‘Overzicht onvolledige boekingen’. In het Excel-document dat [A] heeft opgesteld voor de maand oktober wordt verwezen naar [REDACTED] orders met foutcodes. Door [A] zijn in dit document negen opmerkingen geplaatst bij meerdere orders met dezelfde foutcode:

1. ‘ [REDACTED] ,’
2. ‘ [REDACTED] ,’
3. ‘ [REDACTED] ,’
4. ‘ [REDACTED] ,’
5. ‘ [REDACTED] ,’
6. ‘ [REDACTED] ,’
7. ‘ [REDACTED] ,’
8. ‘ [REDACTED] ,’
9. ‘ [REDACTED] ,’

- gg. In het Excel-document dat [A] heeft opgesteld voor de maand november wordt verwezen naar [REDACTED] orders met foutcodes. In dit document zijn door [A] elf opmerkingen geplaatst bij meerdere orders met dezelfde foutcode:

10. ‘ [REDACTED] ,’
11. ‘ [REDACTED] ,’
12. ‘ [REDACTED] ,’
13. ‘ [REDACTED] ,’
14. ‘ [REDACTED] ,’
15. ‘ [REDACTED] ,’
16. ‘ [REDACTED] ,’
17. ‘ [REDACTED] ,’
18. ‘ [REDACTED] ,’
19. ‘ [REDACTED] ,’
20. ‘ [REDACTED] ,’

- hh. De externe accountant heeft echter niet vastgesteld of deze door [A] gemaakte opmerkingen correct zijn en of de opmerkingen van toepassing zijn op alle orders met de betreffende foutcode. De externe accountant heeft ook niet vastgesteld of op correcte wijze opvolging is gegeven aan deze uitzonderingen die in de rapportage zijn vermeld.
- ii. De externe accountant heeft daarnaast niet opgemerkt dat het Excel-document voor november ongeveer [REDACTED] orders bevat waarbij geen uitleg in de kolom ‘opmerking’ is gegeven door [A]. Deze [REDACTED] orders bevatten allemaal dezelfde foutcode ([REDACTED] ‘Inkoop en levering zonder verkoop’) en vertegenwoordigen samen een waarde van circa € [REDACTED].

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

27 van 139

- jj. (2b) Niet vaststellen van de betrouwbaarheid van de gebruikte overzichten bij [REDACTED]
De externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht om de betrouwbaarheid van de Excel-overzichten vast te stellen. Zo heeft de externe accountant bijvoorbeeld niet vastgesteld of de Excel-documenten overeenkomen met de door het 'systeem' gegenereerde uitzonderingsrapportage [REDACTED] 'Overzicht onvolledige boekingen'.

Interne beheersingsmaatregel met nummer [REDACTED] ('Management accounting reconciles sales and margin per [REDACTED] totals per forecast ([REDACTED] / sales administration) with [REDACTED] (sales administration). Differences are identified and resolved.')

- kk. (1) Onvoldoende inzicht in de opzet van [REDACTED]
In de door de externe accountant opgestelde 'walkthrough documentatie' is de interne beheersingsmaatregelen met nummer [REDACTED] als volgt omschreven: '[REDACTED] Management accounting reconciles sales and margin per [REDACTED] totals per forecast ([REDACTED] / sales administration) with [REDACTED] (sales administration). Differences are identified and resolved'.
- ll. De externe accountant heeft kennis genomen van de door [A] opgestelde overzichten over de maanden februari en september 2012. De door [A] opgestelde overzichten bevatten op totaal, en per land ([REDACTED]) en klant ([REDACTED]), een vergelijking van de realisatie en begroting voor het totaal aantal verkochte [REDACTED] en de gemiddelde marge per [REDACTED].
- mm. De externe accountant heeft niet vastgesteld welke handelingen de betrokken functionaris moet uitvoeren om een adequate uitvoering van deze interne beheersingsmaatregel te waarborgen. Zo heeft de externe accountant bijvoorbeeld niet vastgesteld op welk detailniveau verschillen tussen de realisatie en de begroting dienen te worden geïdentificeerd en opgelost.
- nn. De externe accountant heeft niet vastgesteld wanneer sprake is van een verschil en op welke wijze de bij de uitvoering van deze maatregel geconstateerde verschillen tussen de realisatie en de begroting moeten worden opgevolgd.
- oo. (2a) Onvoldoende toetsen van de effectieve werking van [REDACTED]
De externe accountant heeft bij het uitvoeren van de toetsingen op de effectieve werking onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregel op de juiste wijze is uitgevoerd.
- pp. Zo heeft hij voor het toetsen van deze interne beheersingsmaatregel vastgesteld dat in de door [A] opgestelde overzichten over de maanden februari en september op totaalniveau een verklaring is gegeven voor het verschil tussen de gemiddeld gerealiseerde marge en de gemiddeld begrote marge per [REDACTED]. De externe accountant heeft niet vastgesteld of alle relevante verschillen tussen de realisatie en de begroting zijn verklaard, de gegeven verklaringen correct zijn en de verschillen volgens de voorgeschreven procedure zijn opgelost.

- (2b) Niet vaststellen van de betrouwbaarheid van de gebruikte overzichten bij [REDACTED]
- qq. Daarnaast heeft de externe accountant geen werkzaamheden verricht om de betrouwbaarheid van de door [A] opgestelde overzichten vast te stellen. Zo heeft hij bijvoorbeeld niet vastgesteld of de door [A] opgestelde margeanalyse aansluit op de administratie en de (door de directie goedgekeurde) begroting.
- rr. De externe accountant heeft daarnaast ook geen werkzaamheden verricht om de betrouwbaarheid van de gebruikte marge-analyse vast te stellen. Zo heeft hij bijvoorbeeld niet vastgesteld of de in de marge-analyse opgenomen prijzen en kortingen contractueel zijn overeengekomen en passen binnen de door de directie vastgestelde richtlijnen.

Interne beheersingsmaatregel met nummer [REDACTED] ('On a monthly basis interfaced transactions from [REDACTED] are interfaced to sales administration and accounts receivable subledger. Sales admin. Department reconciles the number and amount of sales between the two systems.')

- (1) Onvoldoende inzicht in de opzet van [REDACTED]
- ss. In de door de externe accountant opgestelde 'walkthrough documentatie' is de interne beheersingsmaatregel met nummer [REDACTED] als volgt omschreven: '[REDACTED] On a monthly basis interfaced transactions from [REDACTED] are interfaced to sales administration and accounts receivable subledger. Sales admin. Department reconciles the number and amount of sales between the two systems'.
- tt. De externe accountant heeft kennis genomen van de door [A] opgestelde Excel-overzichten over de maanden februari en september 2012.
- uu. De externe accountant heeft niet vastgesteld welke functionaris (van de Sales admin. department), welke handelingen moet uitvoeren om een adequate uitvoering van deze interne beheersingsmaatregel te waarborgen. Eveneens heeft de externe accountant niet vastgesteld op welk detailniveau verschillen tussen de geboekte facturen (vanuit [REDACTED]) en de verkoopadministratie dienen te worden geïdentificeerd en op welke wijze deze verschillen worden opgevolgd door [A].
- (2a) Onvoldoende toetsen van de effectieve werking van [REDACTED]
- vv. De externe accountant heeft bij het uitvoeren van de toetsingen op de effectieve werking onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregel op de juiste wijze is uitgevoerd.
- ww. Zo heeft hij bijvoorbeeld voor het toetsen van deze interne beheersingsmaatregel voor één dag op het overzicht over februari en één dag op het overzicht over september 2012 voor de aantallen en bedragen zelf de aansluiting gemaakt tussen het order management systeem ([REDACTED]), de verkoopadministratie, de debiteurenadministratie en het grootboek.
- xx. De externe accountant heeft niet vastgesteld of de juiste functionaris de interne beheersingsmaatregel heeft uitgevoerd, alle relevante verschillen tussen de geboekte facturen en de verkoopadministratie zijn verklaard en de verschillen door de functionaris op correcte wijze zijn opgevolgd.

(2c) Onvoldoende omvang van de toetsingen ■■■■■

- yy. De omvang van de door de externe accountant uitgevoerde toetsingen is ten aanzien van deze interne beheersingsmaatregel onvoldoende.
- zz. De externe accountant heeft bij zijn controle van deze interne beheersingsmaatregel, naast de lijncontrole, één toetsing uitgevoerd. De externe accountant heeft deze interne beheersingsmaatregel met nummer ■■■■■ namelijk aangemerkt als ‘application control’. Voor het testen van de effectieve werking van ‘application controls’ kan volgens het handboek van EY worden volstaan met het uitvoeren van één toetsing.
- aaa. Uit het controledossier blijkt dat deze interne beheersingsmaatregel geen ‘application control’ is, maar een ‘IT-Dependent manual control’. In de procesbeschrijving van [A] staat het volgende vermeld: ‘Daily a reconciliation is made between input, re-input, accepted and refused transaction’ en: ‘The AR clerk daily reconciles the ■■■■■ invoices (■■■■■ report) including the rejected transactions for the day and the ■■■■■. The difference between the ■■■■■ and ■■■■■ is in detail analyzed and resolved. Daily the Sales Admin reconciles the ■■■■■ and the ■■■■■ transactions with bookings on debtors in the general ledger’. Uit deze beschrijving blijkt dat deze interne beheersingsmaatregel dagelijks handmatige handelingen vereist voor het uitvoeren van deze interne beheersingsmaatregel door [A], namelijk het handmatig maken van aansluitingen.
- bbb. De externe accountant heeft met het uitvoeren van één toetsing niet vastgesteld dat de interne beheersingsmaatregel gedurende het hele jaar heeft gewerkt. Daarnaast dienen volgens het handboek van EY handmatige interne beheersingsmaatregelen ten minste 25 keer getoetst te worden. De externe accountant heeft ten aanzien van deze interne beheersingsmaatregel niet het door het stelsel van EY voorgeschreven aantal van 25 toetsingen uitgevoerd.

Interne beheersingsmaatregel met nummer ■■■■■ (‘Month-end analysis is performed by sales administration (‘Afstemming aantallen deliveries: ■■■■■ <> boekhouding’) comparing deliveries per financial system with ■■■■■. Omitted or duplicated invoices would be detected’)

(1) Onvoldoende inzicht in de opzet van ■■■■■

- ccc. In de door de externe accountant opgestelde ‘walkthrough documentatie’ is de interne beheersingsmaatregel met nummer ■■■■■ als volgt omschreven: ‘■■■■■ Month-end analysis is performed by sales administration (‘Afstemming aantallen deliveries: ■■■■■ <> boekhouding’) comparing deliveries per financial system with ■■■■■. Omitted or duplicated invoices would be detected’.
- ddd. De externe accountant heeft kennis genomen van de door [A] opgestelde overzichten over de maanden februari en september 2012. De door [A] opgestelde overzichten bevatten een vergelijking van de leveringen volgens de ‘sales administration’ met de leveringen volgens de ‘■■■■■ logistic administration’ (■■■■■).

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

30 van 139

- eee. De externe accountant heeft niet vastgesteld welke handelingen de betrokken functionaris moet uitvoeren om een adequate uitvoering van deze interne beheersingsmaatregel te waarborgen. Zo heeft de externe accountant bijvoorbeeld niet vastgesteld op welk detailniveau verschillen tussen de ‘sales administration’ en de leveringen volgens de ‘[redacted] logistic administration’ ([redacted]) dienen te worden geïdentificeerd en opgelost, en op welke wijze geconstateerde verschillen moeten worden opgevolgd.

(2a) Onvoldoende toetsen van de effectieve werking van [redacted]

- fff. De externe accountant heeft bij het uitvoeren van de toetsingen op de effectieve werking onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregel op de juiste wijze is uitgevoerd.

- ggg. Zo heeft hij bijvoorbeeld voor het toetsen van deze interne beheersingsmaatregel vastgesteld dat de door de ‘sales administration’ in Excel opgestelde vergelijking over de maanden februari en september aanwezig is. Vervolgens heeft hij zelf de aansluiting gemaakt tussen de leveringen volgens de ‘sales administration’ en de leveringen volgens de ‘[redacted] logistic administration’ en een uitdraai uit de ‘sales administration’ en het ‘[redacted]’. Verder heeft hij vastgesteld dat [A] verklaringen heeft gegeven voor de geïdentificeerde verschillen. Voor één van deze verschillen heeft de externe accountant vastgesteld dat een correctieboeking is uitgevoerd. De externe accountant heeft bijvoorbeeld niet vastgesteld of de door [A] gegeven verklaringen voor verschillen correct zijn en de verschillen op correcte wijze door [A] zijn opgelost.

(2b) Niet vaststellen van de betrouwbaarheid van de gebruikte overzichten bij [redacted]

- hhh. De externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht om de betrouwbaarheid van het ‘[redacted]’ vast te stellen. Zo heeft hij bijvoorbeeld niet vastgesteld of het ‘[redacted]’ aansluit op de ‘[redacted] logistic administration’.

Interne beheersingsmaatregel met nummer [redacted] (‘Goods flow calculation is performed by [redacted] (‘[redacted]’) to substantiate deliveries that are used for reconciliation to financial system and to substantiate ending inventories (Review the goods flow calculation for two months)’)

(1) Onvoldoende inzicht in de opzet en (2a) toetsen effectieve werking van [redacted]

- iii. In de door de externe accountant opgestelde ‘walkthrough documentatie’ is de interne beheersingsmaatregel met nummer [redacted] als volgt omschreven: ‘[redacted] Goods flow calculation is performed by [redacted] (‘[redacted]’) to substantiate deliveries that are used for reconciliation to financial system and to substantiate ending inventories (Review the goods flow calculation for two months)’.

- jjj. De externe accountant heeft kennis genomen van het door [A] opgestelde ‘[redacted]’ over de maanden februari en september 2012. Het door [A] opgestelde ‘[redacted]’ bevat een overzicht in aantallen per [redacted] en per [redacted].

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

31 van 139

- kkk. Voor interne beheersingsmaatregel [REDACTED] geldt dat de externe accountant dezelfde werkzaamheden heeft uitgevoerd als voor interne beheersingsmaatregel [REDACTED]. De constatering ten aanzien van interne beheersingsmaatregel [REDACTED] zijn hiervoor reeds uitgewerkt onder fff. en ggg. De AFM verwijst daarnaar.

(2b) Niet vaststellen van de betrouwbaarheid van de gebruikte overzichten bij [REDACTED] en (2c) onvoldoende omvang van de toetsingen van [REDACTED]

- lll. Voor interne beheersingsmaatregel [REDACTED] geldt dus dat de externe accountant uitsluitend dezelfde werkzaamheden heeft uitgevoerd als voor interne beheersingsmaatregel [REDACTED]. Hiermee heeft de externe accountant dan ook onvoldoende toetsingen verricht om zekerheid te krijgen over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel [REDACTED] en de betrouwbaarheid van de gebruikte overzichten. De feiten ten aanzien van interne beheersingsmaatregel [REDACTED] zijn hiervoor reeds uitgewerkt onder fff., ggg. en hhh. De AFM verwijst daar ook hier naar.

Interne beheersingsmaatregel met nummer [REDACTED] ('C&C [REDACTED]: credit control reviews and monitors ageing of receivables. On a daily basis the credit manager review ageing of [REDACTED] and report on this monthly')

(1) Onvoldoende inzicht in de opzet van [REDACTED]

- mmm. In de door de externe accountant opgestelde 'walkthrough documentatie' is de interne beheersingsmaatregel met nummer [REDACTED] als volgt omschreven: 'C&C [REDACTED]: credit control reviews and monitors ageing of receivables. On a daily basis the credit manager review ageing of [REDACTED] and report on this monthly'.

- nnn. De externe accountant heeft kennis genomen van de door [A] in Excel opgestelde overzichten over de maanden februari en september 2012. De door [A] in Excel opgestelde overzichten bevatten per land een specificatie van de ouderdom van de totaal openstaande stand debiteuren.

- ooo. De externe accountant heeft niet vastgesteld welke handelingen de betrokken functionaris moet uitvoeren om een adequate uitvoering van deze interne beheersingsmaatregel te waarborgen. Zo heeft de externe accountant niet vastgesteld op grond van welke criteria de credit manager de ouderdom van de debiteuren dient te beoordelen en op welke wijze de functionaris deze beoordeling dient te onderbouwen en vast te leggen. De externe accountant heeft niet vastgesteld wanneer sprake is van een afwijking en op welke wijze de bij de uitvoering van deze maatregel geconstateerde afwijkingen moeten worden opgevolgd.

(2a) Onvoldoende toetsen van de effectieve werking van [REDACTED]

- ppp. De externe accountant heeft bij het uitvoeren van de toetsingen op de effectieve werking onvoldoende vastgesteld of deze interne beheersingsmaatregel op de juiste wijze is uitgevoerd.

qqq. Zo heeft hij bijvoorbeeld voor het toetsen van deze interne beheersingsmaatregel zelf de aansluiting gemaakt tussen het maandelijks ouderdomsoverzicht voor wat betreft het totaalsaldo openstaande debiteuren per balansdatum en het grootboek.

rrr. De externe accountant heeft niet vastgesteld op welke wijze de functionaris de beoordeling heeft uitgevoerd, of er bijzonderheden zijn geïdentificeerd en of deze door [A] correct zijn opgelost.

(2b) Niet vaststellen van de betrouwbaarheid van de gebruikte overzichten bij [REDACTED]

sss. Daarnaast heeft de externe accountant geen werkzaamheden verricht om de betrouwbaarheid van de Excel-overzichten vast te stellen. Zo heeft de externe accountant bijvoorbeeld niet vastgesteld of de Excel-overzichten aansluiten op de individuele openstaande debiteurensaldi in de debiteurenadministratie.

Tussenconclusie uitvoering systeemgerichte werkzaamheden

ttt. De externe accountant heeft de hiervoor genoemde systeemgerichte werkzaamheden niet voldoende uitgevoerd en daarmee de effectieve werking van de zeven interne beheersingsmaatregelen niet of in onvoldoende mate vastgesteld.

Planning gegevensgerichte werkzaamheden

uuu. De externe accountant heeft de volgende gegevensgerichte werkzaamheden gepland om de juistheid en volledigheid van de omzet uit de verkoop van [REDACTED] te controleren:

1. het uitvoeren van een cijferanalyse;
2. het maken van aansluitingen;
3. het controleren of de criteria voor de verwerking ('recognition') van de omzet uit de verkoop van [REDACTED] op de juiste wijze wordt toegepast;
4. het controleren van de afgrenzing van de omzet;
5. het controleren van de afwezigheid van 'side agreements'.

Uitvoering gegevensgerichte werkzaamheden

vvv. De AFM stelt vast dat de bovengenoemde gegevensgerichte werkzaamheden onvoldoende zijn uitgevoerd met uitzondering van [REDACTED] het maken van aansluitingen. De gegevensgerichte werkzaamheden worden hierna toegelicht. Daarbij wordt naar de hiervoor aangegeven nummering verwezen.

Ad 1 'Het uitvoeren van een cijferanalyse'

www. De externe accountant heeft per 30 september 2012 en per 31 december 2012 een cijferanalyse uitgevoerd. De cijferanalyses bestonden uit een vergelijking van de totale omzet en marge per productgroep ([REDACTED]) per Q3 en Q4 2012 met de totale omzet en marge per productgroep per Q3 en Q4 2011. Met deze cijferbeoordeling is geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de omzet en marge per productgroep. De externe accountant heeft namelijk niet geëvalueerd of de verwachting (omzet per productgroep voorgaand jaar) voldoende precies is om een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen. Daarnaast heeft de externe accountant

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

33 van 139

nagelaten om de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek. Ten slotte heeft de externe accountant nagelaten de aannemelijkheid van de verklaringen die de controlecliënt heeft gegeven voor de geconstateerde verschillen te toetsen aan onderliggende documenten.

Ad 3 ‘Het controleren van de juiste toepassing van de criteria voor de verwerking van de omzet’

- xxx. [A] maakt voor de verwerking van de omzet onderscheid tussen vier soorten voorwaarden met daarin opgenomen verschillende momenten van leveringen. De voorwaarden met het daarin opgenomen moment van levering is bepalend voor het moment waarop de omzet door [A] mag worden verantwoord.
- yyy. De externe accountant heeft uitsluitend kennis genomen van de werkzaamheden die [A] voor verwerking van de omzet heeft uitgevoerd en een overzicht van deze werkzaamheden in zijn dossier opgenomen. Hij heeft niet vastgesteld of [A] deze werkzaamheden correct heeft uitgevoerd. Hij heeft evenmin zelf werkzaamheden ten aanzien van de verwerking van de omzet uitgevoerd.
- zzz. De externe accountant heeft dan ook geen controlewerkzaamheden uitgevoerd op de juiste toepassing van de voorwaarden door [A] en de daarbij behorende verwerking van de omzet uit de verkoop van [REDACTED].

Ad 4 ‘Controle van de afgrenzing van de omzet’

- aaaa. De externe accountant heeft uitsluitend kennis genomen van de werkzaamheden die [A] heeft uitgevoerd op de afgrenzing van de omzet. De werkzaamheden van [A] waren gericht op het ontdekken van ten onrechte in december 2012 verantwoorde omzet. De externe accountant heeft niet vastgesteld of [A] deze werkzaamheden correct heeft uitgevoerd. Ook heeft de externe accountant geen werkzaamheden verricht om vast te stellen of de omzet die begin 2013 is verantwoord niet in 2012 verantwoord had moeten worden.

Ad 5 ‘Controle van de afwezigheid van ‘side agreements’

- bbbb. De externe accountant heeft een significant (fraude)risico onderkend ten aanzien van het bestaan van ‘side agreements’. De externe accountant heeft gepland om dit specifieke risico te ondervangen door het versturen van confirmatieverzoeken aan [A] [REDACTED].
- cccc. De externe accountant heeft [A] verzocht om zeven [A] [REDACTED] te laten bevestigen dat ‘side agreements’ met deze [REDACTED] afwezig zijn. Het controledossier bevat een lijst waaruit blijkt dat er ten minste [REDACTED] [REDACTED] zijn. Dit houdt in dat de externe accountant [A] voor [REDACTED]% van alle [REDACTED] om confirmatieverzoeken heeft verzocht.
- dddd. In de door [A] verstuurd confirmatieverzoeken wordt aan de desbetreffende [REDACTED] gevraagd om deze rechtstreeks te retourneren aan EY en te bevestigen dat er naast de bijgevoegde [REDACTED] overeenkomst geen andere overeenkomsten zijn tussen [A] en de desbetreffende [REDACTED].

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

34 van 139

- eeee. De externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht om vast te stellen dat de voorwaarden zoals opgenomen in de [REDACTED] overeenkomst ook daadwerkelijk worden toegepast door de desbetreffende [REDACTED].
- ffff. Het versturen van confirmatieverzoeken over het afwezig zijn van 'side agreements' levert geen controle-informatie op over de toegepaste voorwaarden voor individuele leveringen aan kopers van [A] [REDACTED], de daarbij behorende contracten en omzetboekingen, en daarmee op zichzelf ook niet over de juistheid en volledigheid van de verantwoorde omzet.
- gggg. Gezien het door de externe accountant onderkende significante (fraude)risico op het bestaan van de 'side agreements' is het aantal van zeven verstuurd confirmatieverzoeken te beperkt om vast te stellen dat er daadwerkelijk geen sprake is van 'side agreements'. De verrichte werkzaamheden geven alleen informatie over de geselecteerde items. De resultaten van de controlewerkzaamheden kunnen niet worden geprojecteerd op de gehele populatie, omdat geen sprake is van een steekproef. Daarom verschaffen deze werkzaamheden geen controle-informatie voor de rest van de populatie. De externe accountant heeft voor [REDACTED] % van alle [REDACTED] confirmatieverzoeken ontvangen.

Tussenconclusie uitvoering gegevensgerichte werkzaamheden

- hhhh. De geplande gegevensgerichte werkzaamheden zijn onvoldoende uitgevoerd.

5.1.2.3 Analyse

De externe accountant heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen bij de jaarrekening van [A] over 2012 om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de externe accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren (COS 200.17). Met de door de externe accountant opgezette en uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft hij geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de juistheid en de volledigheid van de omzet (COS 500.6).

De omzet uit de verkoop van [REDACTED] bedraagt circa € [REDACTED]. Deze post is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € [REDACTED] (feit b).

De externe accountant heeft meerdere significante risico's ten aanzien van de omzet uit de verkoop van [REDACTED] geïdentificeerd (feit c). Hiermee geeft de externe accountant aan dat hij een risico op een afwijking van materieel belang heeft geïdentificeerd waaraan tijdens de controle bijzondere aandacht moet worden besteed. Door de externe accountant is specifiek een significant (fraude)risico onderkend ten aanzien van de juistheid en de volledigheid van de omzetverantwoording. Hiermee geeft de externe accountant aan dat hij een risico op een afwijking van materieel belang heeft geïdentificeerd die het gevolg is van fraude en die betrekking heeft op de omzetverantwoording en de beweringen juistheid en volledigheid. De externe accountant heeft vervolgens controlewerkzaamheden gepland en uitgevoerd die onder meer betrekking hebben op de juistheid en de volledigheid van de omzet uit de verkoop van [REDACTED]. De externe accountant heeft daarbij gekozen voor een

combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden (feit d). Met de uitgevoerde werkzaamheden heeft hij echter geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen.

Systeemgerichte werkzaamheden

De geplande systeemgerichte werkzaamheden bestonden uit het evalueren van de opzet en het vaststellen van het bestaan van zeven interne beheersingsmaatregelen rond de verkoop van ■■■■■ en het vaststellen van de effectieve werking van deze maatregelen door het uitvoeren van toetsingen (feit e en f). De externe accountant heeft er voor gekozen op de effectieve werking van deze zeven interne beheersingsmaatregelen te steunen. De externe accountant heeft echter:

- (1) onvoldoende inzicht in de opzet van de interne beheersingsmaatregelen verkregen;
- (2a) onvoldoende de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen vastgesteld;
- (2b) de betrouwbaarheid van gebruikte overzichten niet vastgesteld; en
- (2c) toetsen van een onvoldoende omvang uitgevoerd.

Dit wordt hierna toegelicht.

(1) Onvoldoende inzicht in opzet interne beheersingsmaatregelen

De externe accountant heeft onvoldoende inzicht in de opzet van de zeven interne beheersingsmaatregelen waar hij op wilde steunen, verkregen. De omschrijvingen waarmee de zeven interne beheersingsmaatregelen worden aangeduid, geven daar al geen tot nauwelijks inzicht in (zie de onder feit f genoemde omschrijvingen van de interne beheersingsmaatregelen). De externe accountant heeft ook niet op andere wijze inzicht in de opzet van de maatregelen verkregen. De externe accountant heeft namelijk voor geen van de zeven interne beheersingsmaatregelen vastgesteld welke handelingen de betrokken functionarissen dienen uit te voeren voor een adequate uitvoering van de beheersingsmaatregel (feit i). Daarnaast blijkt voor geen van de zeven interne beheersingsmaatregelen op welke manier de bij de uitvoering van die maatregelen geconstateerde afwijkingen opgevolgd moeten worden (feit j). Dat was belangrijk, te meer omdat zich bij [A] veel afwijkingen voordeden. Het gebrek aan inzicht in de opzet van deze interne beheersingsmaatregelen heeft er toe geleid dat de externe accountant onvoldoende de effectieve werking van deze maatregelen heeft vastgesteld. De externe accountant heeft in zijn werkprogramma uitsluitend vastgelegd of de interne beheersingsmaatregelen zichtbaar en correct zijn uitgevoerd. Daarbij is echter niet duidelijk gemaakt wat een correcte uitvoering precies inhoudt en op welke wijze dat zichtbaar was (feit k). Het voorgaande betekent dat de externe accountant onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht om inzicht in de opzet van deze zeven interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen.¹²

(2a) Onvoldoende toetsing effectieve werking interne beheersingsmaatregelen

De externe accountant heeft onvoldoende de effectieve werking van de zeven interne beheersingsmaatregelen waar hij op wilde steunen vastgesteld. De externe accountant heeft namelijk voor geen van de zeven interne

¹² Zie voor interne beheersingsmaatregel ■■■■■: feit o t/m r, ■■■■■: feit z t/m bb, ■■■■■: feit kk t/m nn, ■■■■■: feit ss t/m uu, ■■■■■: feit ccc t/m eee, ■■■■■: feit iii t/m kkk en ■■■■■: feit mmm t/m ooo.

beheersingsmaatregelen voldoende vastgesteld of de interne beheersingsmaatregelen op de juiste manier zijn uitgevoerd (feit l). De externe accountant heeft uitsluitend vastgelegd of de zeven interne beheersingsmaatregelen zichtbaar en correct zijn uitgevoerd. De externe accountant heeft niet duidelijk gemaakt wat een correcte uitvoering precies inhoudt en op welke wijze deze zichtbaar zou moeten worden. Daarnaast heeft hij ten onrechte nagelaten vast te stellen of de afwijkingen die bij de uitvoering van de zeven interne beheersingsmaatregelen zijn vastgesteld, wel volgens de voorgeschreven procedure van [A] zijn opgevolgd (feit l).

(2b) Niet vaststellen betrouwbaarheid gebruikte overzichten

De externe accountant heeft gebruik gemaakt van Excel overzichten die hij van [A] heeft verkregen. Het is dan van belang dat hij evalueert of die informatie voldoende betrouwbaar is voor zijn doeleinden (COS 500.9). Dat betekent onder andere dat hij controle-informatie moet verkrijgen over het betrouwbaar zijn van de informatie.

De externe accountant heeft echter niet vastgesteld of de Excel-overzichten die bij de uitvoering van de interne beheersingsmaatregelen worden gebruikt betrouwbaar zijn, terwijl hij bij zijn controle van vijf maatregelen van deze overzichten gebruik heeft gemaakt (feit m).

(2c) Onvoldoende omvang toetsingen

De door de externe accountant uitgevoerde toetsen zijn eveneens van onvoldoende omvang (feit n). De externe accountant heeft ten aanzien van de interne beheersingsmaatregelen met nummer ■■■■ en ■■■■ ten onrechte aangenomen dat de betrokken interne beheersingsmaatregelen ‘application controls’ betreffen. Voor de beoordeling van de effectieve werking van die maatregelen kan volgens het eigen handboek accountantscontrole van EY (de Global Audit Methodology) worden volstaan met het uitvoeren van één toetsing. Uit het controledossier blijkt echter dat het hier niet om ‘application controls’ gaat, maar om ‘IT-Dependent manual controls’ (handmatige interne beheersingsmaatregelen waarbij gebruik wordt gemaakt van output uit het geautomatiseerde systeem) (feit x en aaa). Het heeft er toe geleid dat de externe accountant een toetsing van onvoldoende omvang heeft uitgevoerd en daarmee heeft hij niet vastgesteld dat de interne beheersingsmaatregel gedurende het hele jaar heeft gewerkt (feit y en bbb) (zie COS 330, onder meer COS 330.15). Ten aanzien van dergelijke dagelijks uitgevoerde handmatige interne beheersingsmaatregelen dient volgens het eigen handboek accountantscontrole van EY 25 maal een toetsing plaats te vinden (feit y en bbb). Het is, te meer vanwege het door de accountant onderkende significante (fraude)risico’s, van belang dat deze toetsing met voldoende omvang plaatsvindt. De externe accountant heeft dat ten onrechte nagelaten, en slechts één toetsing uitgevoerd.

Ten aanzien van de interne beheersingsmaatregel met nummer ■■■■ heeft de externe accountant zelfs in het geheel geen zekerheid verkregen omdat dit dezelfde documenten en toetsingen betreffen die hij heeft uitgevoerd voor interne beheersingsmaatregel ■■■■ (feit III).¹³

Gezien dit alles heeft de externe accountant niet of in ieder geval in onvoldoende mate de effectieve werking van deze zeven interne beheersingsmaatregelen vastgesteld (feit tt). Hij heeft in de rest van de controle dan ook ten onrechte op deze beheersingsmaatregelen gesteund.

¹³ Zie voor de interne beheersingsmaatregel met nummer: ■■■■: feit v t/m y, ■■■■: feit yy t/m bbb en ■■■■: feit III.

Gegevensgerichte werkzaamheden

Deze gebreken in de systeemgerichte werkzaamheden worden niet gemitigeerd door de verrichte gegevensgerichte werkzaamheden. De gegevensgerichte werkzaamheden bestonden uit vijf geplande werkzaamheden (feit uuu):

1. een cijferanalyse;
2. het maken van aansluitingen;
3. controle op de juiste toepassing van de criteria voor verwerking ('recognition') van omzet uit de verkoop van ██████;
4. controle op de afgrenzing van de omzet; en
5. controle op het afwezig zijn van 'side agreements'.

Deze werkzaamheden zijn, op het maken van aansluitingen na, onvoldoende uitgevoerd.

Ad 1 Cijferanalyse onvoldoende uitgevoerd

De cijferanalyse bestond uit een analyse van de totale omzet en marge per productgroep (██████████) in vergelijking met voorgaand jaar (feit www). De externe accountant heeft echter geen deugdelijke gegevensgerichte cijferanalyse, zoals bedoeld in COS 520, uitgevoerd.

De door de externe accountant uitgevoerde cijferanalyse is niet uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten in COS 520, omdat:

- deze onvoldoende diepgang heeft en niet geschikt is voor het doel om een afwijking van materieel belang te onderkennen met betrekking de juistheid en volledigheid van de omzet (COS 520.5a);
- de externe accountant niet heeft geëvalueerd of zijn verwachting geschikt en precies genoeg is (COS 520.5c);
- de externe accountant geen drempelbedragen heeft bepaald (COS 520.5d); en
- de externe accountant geen onderzoek heeft gedaan naar verschillen (COS 520.7).

Door dit na te laten is de externe accountant niet in staat om een afwijking van materieel belang te onderkennen in de financiële overzichten. Als gevolg hiervan heeft de externe accountant met de door hem verrichte cijferanalyse geen voldoende en geen geschikte controle-informatie kunnen verkrijgen over de juistheid en volledigheid van de omzet.

Ad 3 Geen controle op de criteria voor de verwerking van de omzet

De externe accountant heeft geen controle uitgevoerd op de juiste toepassing van de criteria voor de verwerking van de omzet uit de verkoop van ██████. [A] maakt onderscheid tussen vier typen leveringen. Het moment van levering is bepalend voor het moment waarop de omzet door [A] mag worden verantwoord (feit xxx). De controle van de juiste toepassing van de criteria voor deze vier typen voor verwerking van de omzet is dus van belang. De externe accountant heeft uitsluitend kennis genomen van de werkzaamheden die [A] in dit kader zelf heeft uitgevoerd zonder vast te stellen of [A] haar criteria voor de verwerking van omzet uit de verkoop van ██████ juist heeft toegepast (feit yyy). De externe accountant had zelf controlewerkzaamheden moeten uitvoeren om zijn

oordeel op te baseren en kan hierbij niet volstaan met het louter kennis nemen van hetgeen [A] in dit geval zelf heeft gedaan.

Ad 4 Geen controle op de afgrenzing van de omzet

De externe accountant heeft geen controlewerkzaamheden verricht ten aanzien van de afgrenzing van de omzet (feit aaaa). Die werkzaamheden zijn van belang om te bepalen of de omzet wel in het juiste jaar is verantwoord. De externe accountant heeft echter uitsluitend kennis genomen van de door [A] in dit verband uitgevoerde werkzaamheden. Hij heeft nagelaten vast te stellen of [A] die werkzaamheden correct heeft uitgevoerd (feit aaaa). De externe accountant had zelf controlewerkzaamheden moeten uitvoeren om zijn oordeel op te baseren en kan hierbij niet volstaan met het kennis nemen van hetgeen [A] in dit geval zelf heeft gedaan.

De externe accountant heeft voorts geen gevolgen verbonden aan het gegeven dat de werkzaamheden van [A] uitsluitend waren gericht op het ontdekken van ten onrechte in december 2012 verantwoorde omzet. De externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht om vast te stellen of de omzet die begin 2013 is verantwoord, niet in 2012 had moeten worden verantwoord (feit aaaa). De externe accountant had deze werkzaamheden wel moeten uitvoeren gezien het door hem geïdentificeerde significante risico ten aanzien van zowel de juistheid en de volledigheid van de omzet.

Ad 5 Onvoldoende controle op side agreements

De externe accountant heeft een te beperkte controle op de afwezigheid van ‘side agreements’ verricht (feit bbbb t/m gggg). De externe accountant heeft namelijk geen werkzaamheden verricht om vast te stellen dat de voorwaarden zoals opgenomen in de ████████ overeenkomst ook daadwerkelijk worden toegepast door de desbetreffende ████████.

Het bestaan van ‘side agreements’ kan voor de externe accountant aanleiding zijn om de inhoud hiervan verder te onderzoeken op aanwijzingen van afwijkende voorwaarden welke van invloed kunnen zijn op het moment dat de omzet door [A] mag worden verantwoord. Voorop staat echter dat het versturen van confirmatieverzoeken over het afwezig zijn van ‘side agreements’ op zichzelf geen controle-informatie oplevert over individuele leveringen aan kopers van ████████, de daarbij behorende contracten en omzetboekingen. Over de juistheid en volledigheid van de omzet is hiermee geen controle-informatie verkregen (feit ffff).

Als vervolgens naar de wel door de externe accountant verstuurde confirmatieverzoeken wordt gekeken, blijkt uit het controledossier ook nog dat er ten minste ████████ zijn, maar dat de externe accountant [A] uitsluitend heeft verzocht om zeven [A] ████████ te laten bevestigen dat ‘side agreements’ met deze ████████ afwezig zijn. Dit houdt in dat de externe accountant [A] voor 4% van alle ████████ om confirmatieverzoeken heeft verzocht (feit cccc). Gezien het door de externe accountant onderkende significante (fraude)risico op het bestaan van de ‘side agreements’ is het aantal van ████████ verstuurde confirmatieverzoeken te beperkt om vast te stellen dat er daadwerkelijk geen sprake is van ‘side agreements’. De verrichte werkzaamheden geven alleen informatie over de geselecteerde items. De resultaten van de controlewerkzaamheden kunnen niet worden geprojecteerd op de gehele populatie, omdat geen sprake is van een steekproef. Daarom verschaffen deze werkzaamheden geen controle-informatie voor de rest van de populatie (feit gggg).

De externe accountant heeft dus een te beperkte controle op de afwezigheid van ‘side agreements’ verricht. Hij heeft zich beperkt tot het versturen van een gering aantal confirmatieverzoeken. Die werkzaamheden geven op zichzelf geen controle-informatie over de juistheid en volledigheid van de omzet en zijn ook nog eens zeer beperkt in omvang.

Door de hiervoor beschreven gegevensgerichte werkzaamheden niet of in onvoldoende mate uit te voeren, heeft de externe accountant de juistheid en volledigheid van de omzet uit de verkoop van ██████ onvoldoende vastgesteld.

De externe accountant heeft voor de controle van de juistheid en volledigheid van de omzet voorts verwezen naar werkzaamheden die hij in de secties ten aanzien van de post handelsdebiteuren en de voorraad heeft verricht, maar ook die controlewerkzaamheden waren onvoldoende (zie daarvoor paragraaf 5.1.3 en 5.1.4). Hij heeft geen (andere) controlewerkzaamheden verricht om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. De omzet uit de verkoop van ██████ is echter zeer omvangrijk (€ ██████ in 2012) en van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. In het bijzonder vanwege de onderkende significante (fraude)risico’s ten aanzien van de juistheid en volledigheid van de verantwoorde omzet hadden zowel de systeemgerichte als de gegevensgerichte werkzaamheden zodanig opgezet en uitgevoerd moeten worden dat voldoende en geschikte controle-informatie over de juistheid en volledigheid van de omzet kon worden verkregen. De externe accountant heeft dat op belangrijke onderdelen ten aanzien van de systeemgerichte werkzaamheden nagelaten. Ook de gegevensgerichte werkzaamheden die door de externe accountant zijn uitgevoerd zijn onvoldoende gebleken om afwijkingen van materieel belang te ontdekken. De gegevensgerichte werkzaamheden hebben de tekortkomingen in de systeemgerichte controlewerkzaamheden dan ook niet kunnen ondervangen.

De externe accountant heeft gelet op het voorgaande onvoldoende controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie over de volledigheid van de omzet uit de verkoop van ██████ te verkrijgen.

Zienswijze EY

EY heeft in haar reactie op het Rapport voorlopige conclusies en bevindingen (hierna ook te noemen: zienswijze op het concept-rapport) een aantal punten naar voren gebracht ten aanzien van de bevindingen van de AFM. Deze brengen in de bovenstaande feiten geen veranderingen. De AFM licht dit hierna per onderdeel toe. Daarbij wordt de volgorde van de beschrijving van de feiten en de analyse aangehouden.

Uitvoering systeemgerichte werkzaamheden

Voorop staat dat de AFM heeft vastgesteld dat de systeemgerichte werkzaamheden van de externe accountant op belangrijke onderdelen onvoldoende waren, maar dat EY in haar zienswijze op het concept-rapport uitsluitend op twee onderdelen is ingegaan: de onvoldoende toetsing van de effectieve werking van een interne beheersingsmaatregel (██████) en de onvoldoende omvang van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (██████, ██████ en ██████).

Onvoldoende toetsing effectieve werking interne beheersingsmaatregelen

EY heeft ten aanzien van de bevinding van de AFM dat de externe accountant onder meer op dit punt onvoldoende heeft vastgesteld of de interne beheersingsmaatregel met nummer ██████ wel op de juiste manier is uitgevoerd, aangegeven dat de essentie van deze maatregel de functiescheiding en de routing van de orders door het geautomatiseerde systeem betreft. De creditmanager wordt volgens EY primair beoordeeld op het niet optreden van betalingsachterstanden en het eventueel niet kunnen innen van uitstaande posten. Hij heeft er volgens EY geen belang bij om orders ten onrechte door te laten. EY geeft aan dat de werkzaamheden die de creditmanager in het kader van zijn beoordeling moet uitvoeren en de criteria die hij daarbij moet hanteren, niet zijn uitgeschreven en dus niet aan een interne norm te toetsen. Bij de werkzaamheden in het kader van de IT General Controls is vastgesteld dat gesteund kan worden op de logische toegangsbeveiliging en de process flow van het [A] systeem. De toegang tot dat systeem is noodzakelijk om orders te kunnen vrijgeven, zo stelt EY.

Reactie AFM

Deze zienswijze doet niet af aan de bevinding van de AFM. De AFM benadrukt dat de externe accountant heeft gepland om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Hierbij heeft de externe accountant interne beheersingsmaatregel ██████ geselecteerd om te toetsen en deze gelinkt aan het significante (fraude)risico ten aanzien van de opbrengstverwantwoording. Hij dient daartoe ook te toetsen of de creditmanager een beoordeling uitvoert, aan de juiste criteria toetst, en daarmee of de interne beheersingsmaatregel effectief werkt. In haar zienswijze op het concept-rapport geeft EY aan dat de criteria die de creditmanager bij zijn beoordeling dient te hanteren, niet zijn voorgeschreven en dat dus niet aan een interne norm valt te toetsen. De externe accountant heeft de toets of de creditmanager een beoordeling uitvoert daarom kennelijk achterwege gelaten. Daarmee wordt bevestigd dat geen specifieke controlewerkzaamheden zijn verricht om de effectieve werking van de betreffende interne beheersingsmaatregel te toetsen.

De AFM benadrukt voorts dat de externe accountant ten aanzien van geen van de zeven interne beheersingsmaatregelen voldoende heeft vastgesteld of zij wel op de juiste wijze zijn uitgevoerd.

Onvoldoende omvang toetsen

EY geeft ten aanzien van één van de interne beheersingsmaatregelen – nummer ██████, controle door de creditmanager oftewel credit checks during ordering process –, aan dat deze volgens het eigen handboek accountantscontrole van EY niet 25 maar slechts één keer getoetst hoeft te worden. De ‘key’ componenten van deze interne beheersingsmaatregel zijn de logische toegang in het systeem en de routing in het systeem. Het gaat daarom om een application control en niet om een handmatige interne beheersingsmaatregel. Een application control hoeft volgens het eigen handboek van EY bij effectieve IT General Controls slechts eenmaal getoetst te worden.

Ten aanzien van interne beheersingsmaatregel ██████ merkt EY op dat deze maatregel gedurende 2012 wel tweemaal is getoetst. Het controlebewijs in het controledossier voor beheersingsmaatregel ██████ betreffen volgens EY dezelfde documenten als voor beheersingsmaatregel ██████, plus drie aanvullende documenten. De documentatie van de toetsingswerkzaamheden voor de beheersingsmaatregel met nummer ██████ had volgens EY wel verduidelijkt en uitgebreid kunnen worden.

Reactie AFM

Uit het controledossier blijkt dat het bij de interne beheersingsmaatregel ■■■■ niet gaat om een ‘application control’, maar om een ‘IT-dependent manual control’ die dagelijks door [A] wordt uitgevoerd (feit x). Die moet ook volgens het handboek van EY 25 maal (en niet slechts één maal) worden getoetst (feit y).

Uit het controledossier blijkt verder niet dat de externe accountant heeft onderkend dat de interne beheersingsmaatregelen ■■■■ en ■■■■ een ander risico mitigeren en dat de externe accountant dus andere toetsingswerkzaamheden had moeten uitvoeren. De AFM heeft evenmin kunnen vaststellen dat deze maatregelen separaat zijn getoetst. De verwijzing door EY naar de documenten die ook op interne beheersingsmaatregel ■■■■ betrekking hebben, maken niet dat de toetsing opeens wel voldoet, omdat het om dezelfde documenten gaat. De drie aanvullende documenten waar EY naar verwijst geven geen additionele informatie over de opzet en de effectieve werking van IB maatregel ■■■■. Voor beide interne beheersingsmaatregelen geldt verder dat de betrouwbaarheid van de gebruikte overzichten niet door de accountant is gecontroleerd (zie hiervoor, onder ‘Niet vaststellen betrouwbaarheid gebruikte overzichten’, feit hhh en III). Naast de onvoldoende omvang van de uitgevoerde toetsingen zijn ook de opzet en de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen door de externe accountant onvoldoende vastgesteld en getoetst (feit ccc t/m ggg en iii t/m kkk). De externe accountant heeft de effectieve werking van de maatregelen ■■■■ en ■■■■ dan ook onvoldoende vastgesteld.

Uitvoering gegevensgerichte werkzaamheden

Cijferanalyse

EY voert aan dat de diepgang van de cijferanalyse (het verrichten van de cijferanalyse per productgroep) wel toereikend zou zijn, al had de documentatie van de cijferanalyse verbeterd kunnen worden. De diepgang van de cijferanalyse is volgens EY gebaseerd op de mate van detail van de managementinformatie die door [A] zelf wordt gehanteerd. Dit wordt tijdens de kwartaalreviews met het management besproken. Daarmee zou de cijferanalyse volgens EY van voldoende diepgang zijn. Ook zijn volgens EY wel verwachtingen opgebouwd. Onder andere bij kwartaalreviews heeft de accountant met het management van [A] over de verwachtingen voor de omzet gesproken. Dit zou blijken uit de agenda’s en notulen van deze besprekingen. Op basis van deze besprekingen waren er bij het controleteam wel verwachtingen, al heeft de documentatie van deze verwachtingen niet toereikend plaatsgevonden.

Reactie AFM

De diepgang van deze cijferanalyse is onvoldoende om afwijkingen van materieel belang te kunnen onderkennen. De externe accountant heeft namelijk niet geëvalueerd of de verwachting (omzet per productgroep voorgaand jaar) voldoende precies is om een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen. Daarnaast blijkt uit het controledossier en de onderbouwing bij de zienswijze op het concept-rapport niet dat het bepalen van verwachtingen voor het uitvoeren van de cijferanalyse inderdaad uit notulen van besprekingen volgt. Ook heeft de externe accountant nagelaten om de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek. Ten slotte heeft de externe accountant nagelaten de aannemelijkheid van de verklaringen die de controlecliënt heeft gegeven voor de geconstateerde verschillen te toetsen aan onderliggende documenten (feit

www). Met deze cijferanalyse is geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de omzet en marge per productgroep.

Door dit na te laten is de externe accountant niet in staat om een afwijking van materieel belang te onderkennen die ervan de oorzaak kan zijn dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Als gevolg hiervan heeft de externe accountant met de door hem verrichte cijferanalyse geen voldoende en geen geschikte controle-informatie kunnen verkrijgen over de juistheid en volledigheid van de omzet.

Controle op de afgrenzing van de omzet

EY voert aan dat de externe accountant het risico van een incorrecte afgrenzing als beperkt heeft beschouwd, omdat bij [A] in de laatste week van december 2012 en de eerste week van januari 2013 geen productie heeft plaatsgevonden. Het risico op foutieve afgrenzing is daarom volgens EY laag. 'Journal entry testing' heeft volgens EY uitgewezen dat geen omzetverantwoording in de betrokken weken heeft plaatsgevonden. Ook wordt maandelijks een goederenbeweging voor de ■■■■ – interne beheersingsmaatregel ■■■■ – opgesteld, die de externe accountant heeft getoetst.

De externe accountant dient dan voor de vaststelling van een correcte afgrenzing dus op zijn gegevensgerichte werkzaamheden te steunen. EY voert aan dat de externe accountant het risico op een incorrecte afgrenzing als beperkt heeft beschouwd en mocht beschouwen.

Reactie AFM

De AFM stelt vast dat de opmerking dat de externe accountant het risico op een incorrecte afgrenzing als beperkt heeft beschouwd en mocht beschouwen in tegenspraak is met het significante (fraude)risico dat de externe accountant ten aanzien van de juistheid en volledigheid van de omzet uit de verkoop van ■■■■ heeft vastgesteld (feit c).

Ook wanneer er geen ■■■■ worden geproduceerd kunnen er wel ■■■■ worden geleverd door [A]. Voor het bepalen van de juiste afgrenzing van de omzet is juist het inzicht in het moment van levering van de ■■■■ van belang, want op dat moment moet de omzet ook worden verantwoord. Voor de omzet begin 2013 is evenmin door de externe accountant vastgesteld of deze niet in 2012 had moeten worden verantwoord (feit aaaa). De AFM concludeert derhalve dat de externe accountant onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht ten aanzien van de afgrenzing van de omzet.

De AFM merkt verder op dat hiervoor al is toegelicht dat de accountant de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel met nummer ■■■■ niet voldoende heeft getoetst, zodat hij daar niet op kan steunen (feit iii t/m kkk).

Controle op side agreements

EY voert aan dat de externe accountant het bestaan van side agreements wel als (fraude)risico heeft benoemd, maar dat dit risico als een beperkt risico is ingeschat, omdat [A] in 2010 een volledige standaardisering van de

gehanteerde contracten heeft doorgevoerd. Daarom kon volgens EY met het uitsturen van zeven confirmatieverzoeken worden volstaan.

Reactie AFM

De AFM stelt vast dat het aanmerken van het bestaan van ‘side agreements’ als een beperkt risico in tegenspraak is met de groepsinstructies die van de groepsaccountant zijn ontvangen en van de groepsinstructies zoals [A] die zelf naar onderdelen van [A] heeft uitgestuurd. Daarin wordt het bestaan van ‘side agreements’ wel als significant (fraude)risico aangemerkt, en de externe accountant heeft dit ook zelf als significant (fraude)risico onderkend (feit bbbb). EY heeft verder niet onderbouwd waarom dan toch met het uitsturen van zeven confirmatieverzoeken kon worden volstaan.

De externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht om vast te stellen dat de voorwaarden zoals opgenomen in de ■■■■■ overeenkomst ook daadwerkelijk worden toegepast door de desbetreffende ■■■■■ (feit eeee). Hiermee heeft hij geen controle-informatie verkregen over de toegepaste voorwaarden voor individuele leveringen aan kopers van ■■■■■, de daarbij behorende contracten en omzetboekingen (feit ffff).

Daarnaast heeft een standaardisatie van contracten het risico op ‘side agreements’ niet te verminderen. ‘Side agreements’ betreffen immers per definitie buiten de (gestandaardiseerde of andere) contracten vastgelegde afspraken. EY heeft op geen enkele wijze onderbouwd waarom, als er ■■■■■ zijn, met het versturen van zeven verzoeken om confirmatie kan worden volstaan (feit gggg).

De zienswijze op het concept-rapport doet gezien dit alles niet af aan de bevindingen van de AFM.

5.1.3 Het bestaan en de waardering van de handelsdebiteuren

5.1.3.1 Norm

COS 200.17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.’

COS 330.22 luidt: ‘Indien op een tussentijdse datum gegevensgerichte controles worden uitgevoerd, dient de accountant het resterende deel van de verslagperiode af te dekken door:

- Het uitvoeren van gegevensgerichte controles in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor de resterende periode; of
- Het slechts uitvoeren van verdere gegevensgerichte controles indien de accountant bepaalt dat dit voldoende is, die een redelijke basis verschaffen voor het doortrekken van zijn controleconclusies van de tussentijdse datum naar de einddatum van de verslagperiode. (Zie: Alinea A54-A57)’

COS 500.6 luidt: ‘De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn voor het doel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.’

5.1.3.2 Feiten onderzoeksrapport

Algemeen

- a. De post handelsdebiteuren bedraagt per balansdatum circa € ██████████. De post handelsdebiteuren is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € ██████████.
- b. De externe accountant heeft een significant risico geïdentificeerd ten aanzien van het bestaan van de handelsdebiteuren.

Planning werkzaamheden

- c. De externe accountant heeft een combinatie van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden gepland om het bestaan en de waardering van de handelsdebiteuren vast te stellen.
- d. De systeemgerichte werkzaamheden zijn dezelfde systeemgerichte werkzaamheden die de externe accountant voor de controle van de omzet heeft verricht en die in paragraaf 5.1.3 zijn beschreven. In paragraaf 5.1.4 is toegelicht dat de externe accountant de effectieve werking van de zeven interne beheersingsmaatregelen niet of in onvoldoende mate heeft vastgesteld. De externe accountant heeft geen andere systeemgerichte werkzaamheden verricht ten aanzien van het bestaan en de waardering van de debiteuren.
- e. De externe accountant heeft daarnaast de volgende gegevensgerichte werkzaamheden gepland:
 - 1. het uitvoeren van een cijferanalyse;
 - 2. het maken van aansluitingen;
 - 3. het versturen van confirmatieverzoeken;
 - 4. het uitvoeren van een afloopcontrole;
 - 5. het beoordelen van de voorziening.
- f. De AFM stelt vast dat de bovengenoemde gegevensgerichte werkzaamheden onvoldoende zijn uitgevoerd met uitzondering van het maken van aansluitingen. De gegevensgerichte werkzaamheden worden hierna toegelicht. Daarbij wordt naar de hiervoor aangegeven nummering verwezen.

Gegevensgerichte controlewerkzaamheden

Ad 1 ‘Het uitvoeren van een cijferanalyse’

- g. De externe accountant heeft per 30 september 2012 en per 31 december 2012 een cijferanalyse uitgevoerd. De cijferanalyses bestonden uit een vergelijking van de totale debiteurenpositie van [A] per

land per Q3 en Q4 2012 met de totale debiteurenpositie per land per Q3 en Q4 2011. Met deze cijferbeoordeling is geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het bestaan en de waardering van de debiteuren. De externe accountant heeft namelijk niet geëvalueerd of de verwachting (debiteurenpositie per land voorgaand jaar) voldoende precies is om een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen. Daarnaast heeft de externe accountant nagelaten om de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek. Ten slotte heeft de externe accountant nagelaten de aannemelijkheid van de verklaringen die de controlecliënt heeft gegeven voor de geconstateerde verschillen te toetsen aan onderliggende documenten.

Ad 3 en 4 'Confirmatieverzoeken en afloopcontrole per 30 september 2012'

- h. De externe accountant heeft op basis van een willekeurige selectie twaalf debiteuren verzocht om een (positieve) bevestiging van het bedrag dat zij op 30 september 2012 bij [A] hadden openstaan.
- i. Twee debiteuren hebben hun openstaande saldi voor een bedrag van in totaal € ████████ bevestigd. Bij de ene debiteur ging het om een bedrag van € ████████ en bij de andere debiteur om een bedrag van € ████████. Van tien debiteuren heeft de externe accountant vastgelegd geen bevestiging retour te hebben ontvangen. Deze debiteuren vertegenwoordigen samen op 30 september 2012 een openstaande stand van € ████████. De externe accountant heeft de debiteuren die niet hebben gereageerd, geen aanvullend verzoek gedaan en ook niet alsnog verzocht om het openstaande saldo te bevestigen.
- j. De externe accountant heeft vastgesteld dat het per 31 december 2012 openstaande saldo van deze tien debiteuren voor € ████████ betrekking had op vorderingen waarvan de factuurdatum gelegen was voor 1 oktober 2012.
- k. In het controledossier is vermeld dat van debiteur '██████████' geen bevestiging is ontvangen, terwijl in het controledossier wel een confirmatie van '██████████' voor een bedrag van € ████████ is opgenomen. Dit bedrag wijkt af van het bedrag dat is opgenomen in de debiteurenadministratie. Dat bedrag is namelijk € ████████.
- l. Op de confirmatie van '██████████' heeft de externe accountant aangegeven dat het verschil tussen € ████████ en € ████████ niet materieel is en dat afloopcontrole is uitgevoerd: *'Not material, and additional subsequent collection procedures performed'*.
- m. De externe accountant heeft niet geëvalueerd wat de oorzaak is van deze afwijking en wat de afwijking betekent voor zijn oordeel over de door hem gebruikte (debiteuren)overzichten en het bestaan en de waardering van de debiteuren.
- n. De externe accountant heeft voorts een afloopcontrole uitgevoerd ten aanzien van de rekeningen van de tien debiteuren waarvan op 30 september 2012 de vorderingen nog niet waren voldaan. Voor elk van deze tien debiteuren heeft de externe accountant middels afstemming met bankafschriften vastgesteld of het bedrag van de grootste openstaande factuur is ontvangen. De bedragen van deze grootste facturen

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

46 van 139

bedroegen samen in totaal € [REDACTED]. Daarmee heeft de externe accountant voor nog geen 1 % van de per 30 september 2012 totaal openstaande stand van € [REDACTED] een afloopcontrole uitgevoerd.

Ad 3 en 4 'Confirmatieverzoeken en afloopcontrole per 31 december 2012'

- o. De externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht op de periode tussen 30 september en 31 december 2012 die zien op het bestaan en de waardering van de debiteuren (zie ook feit z).
- p. De externe accountant heeft geen afloopcontrole uitgevoerd op het saldo handelsdebiteuren dat per 31 december 2012 openstond.
- q. De externe accountant heeft geen confirmatieverzoeken verzonden naar de debiteuren om te controleren of het per 31 december 2012 openstaande saldo handelsdebiteuren juist is.

Ad 5 'Beoordeling van de voorziening'

- r. Voor de beoordeling van de voorziening en de ouderdom van de debiteuren (per 30 september en per 31 december 2012) heeft de externe accountant gebruik gemaakt van overzichten uit het systeem van [A]. De overzichten bevatten per debiteur een specificatie van de ouderdom van de vorderingen, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen vorderingen die vallen binnen de betalingstermijn en vorderingen waarvan de betalingstermijn is overschreden.
- s. De externe accountant heeft, buiten het inwinnen van inlichtingen om, geen werkzaamheden verricht om vast te stellen of hij kan steunen op het in deze overzichten gemaakte onderscheid tussen vorderingen binnen en vorderingen buiten de betalingstermijn. Evenmin heeft hij vastgesteld of hij kan steunen op de dateringen zoals vastgelegd in het systeem.

Ad 5a 'Beoordeling van de voorziening per 30 september 2012'

- t. Het totale openstaande bedrag aan vorderingen per 30 september 2012 bedraagt € [REDACTED]. In het overzicht met de per 30 september 2012 openstaande vorderingen staat dat de totale waarde van de vorderingen waarvan de betalingstermijn is overschreden € [REDACTED] bedraagt.¹⁴
- u. De externe accountant heeft bij de overzichten opgemerkt dat [A] een verklaring heeft gegeven voor de vorderingen die langer dan 90 dagen openstaan: dit zijn vorderingen waarvoor speciale betalingstermijnen zijn overeengekomen die afwijken van de standaardbetalingstermijn van 30 dagen. De externe accountant heeft deze verklaringen niet geverifieerd, bijvoorbeeld met behulp van contractuele overeenkomsten.

¹⁴ In dit overzicht staat verder dat € [REDACTED] van de € [REDACTED] aan vorderingen die per 30 september 2012 nog openstonden en waarvan de betalingstermijn nog niet was verstreken, ouder is dan 30 dagen. Van deze vorderingen is € [REDACTED] ouder dan 60 dagen en € [REDACTED] ouder dan 90 dagen.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

47 van 139

- v. De externe accountant heeft met betrekking tot twee vorderingen die beide € [redacted] bedragen en waarvan de betalingstermijn op 30 september 2012 was overschreden, inlichtingen ingewonnen bij [A]. De externe accountant heeft daarover het volgende opgemerkt:

‘For [redacted], the amount that was overdue was reconciled (afgeletterd) against credit amounts which were not overdue. This means the amount not overdue will increase. However the credit collection department indicates that they have enough reliance that this debtor will pay.’

‘[redacted] is the other large outstanding overdue amount. For this debtor one order of that amount has been booked, since the [redacted] have left the [A] terrain. However, since the debtor had to pay before the [redacted] were delivered the [redacted] did not go to the client but to the [A] location in [redacted]. This means there was no actual sale which implies that revenue has been recorded incorrectly. Given the margin recorded, no issue.’

‘During hard close procedures we noted an overdue trade receivable for customer [redacted] amounting to € [redacted]. This receivable relates to 21 [redacted], which were sold with delivery condition “payment before delivery”. The [redacted] were transported to [A]’s company owned [redacted] in [redacted] for pre-delivery inspection. Final invoices were prepared to allow the customer to finalize financing of the [redacted]. The final invoices triggered revenue and profit recognition in [A]’s financial administration. However, as the [redacted] were not handed over to [redacted] on September 30, 2012, revenue and profit were recognized incorrectly. Revenue was overstated by € [redacted], profit was overstated by € [redacted] and therefore inventory was understated by € [redacted]. Considering the amount we do not propose an adjustment.’

- w. Het totale openstaande bedrag aan debiteuren per 30 september 2012 bedraagt € [redacted]. De door de externe accountant verrichte werkzaamheden ten aanzien van de voorziening per 30 september 2012 geven alleen informatie over de twee geselecteerde items voor een bedrag van € [redacted] ([redacted] % van het totaal openstaande bedrag). De resultaten van de controlewerkzaamheden kunnen niet worden geprojecteerd op de gehele populatie, omdat geen sprake is van een steekproef. Daarom verschaffen deze werkzaamheden geen controle-informatie voor de rest van de populatie. Daarnaast heeft de externe accountant niet geëvalueerd wat de oorzaak is van deze afwijkingen en wat de afwijkingen betekenen voor zijn oordeel over de betrouwbaarheid van de door hem gebruikte (debiteuren)overzichten en het bestaan en de waardering van de debiteuren.

Ad 5b ‘Beoordeling van de voorziening per 31 december 2012’

- x. Het totale openstaande bedrag aan vorderingen per 31 december 2012 bedraagt € [redacted]. Volgens het overzicht in het controledossier staat op 31 december 2012 nog een bedrag van € [redacted] aan vorderingen open welke volgens het overzicht nog binnen de betalingstermijn vallen. De totale waarde

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

48 van 139

van de vorderingen waarvan de betalingstermijn per 31 december 2012 is overschreden, bedraagt € [REDACTED].¹⁵

- y. [A] heeft per 31 december 2012 een voorziening gevormd voor een bedrag van € [REDACTED]. Voor een van de vorderingen waarvoor in eerste instantie een voorziening van € [REDACTED] was gevormd, is door de externe accountant vastgesteld dat deze is betaald en niet langer is opgenomen als voorziening.
- z. De externe accountant heeft niet vastgesteld of de debiteuren die per 30 september 2012 lang openstonden, per 31 december 2012 zijn afgelopen. Deze werkzaamheden had de externe accountant wel gepland. De externe accountant heeft ook niet vastgesteld of de debiteuren die per 31 december 2012 al lang openstonden, zijn afgelopen of waar nodig zijn voorzien. Dit terwijl de omvang van de debiteuren die per 31 december 2012 langer dan 60 dagen openstonden, significant (circa [REDACTED]%) was toegenomen ten opzichte van 30 september 2012. Ook de totale waarde van de vorderingen waarvan de betalingstermijn was overschreden, toonde een significante (circa [REDACTED]%) toename ten opzichte van 30 september 2012.
- aa. In de jaarrekening bij de post debiteuren staat de volgende toelichting:
- ‘Furthermore, a substantial portion of the outstanding debtors balance relating to the sales of [REDACTED] is secured by retention of the title of ownership. Transactions with customers which demonstrate a higher risk profile are insured by external insurance companies. Therefore, the Company does not expect to incur material credit losses on these debtors.’
- bb. De externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht om de beweringen van [A] over de openstaande debiteuren die hier in de toelichting zijn opgenomen, te toetsen.

5.1.3.3 Analyse

De externe accountant heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen bij de jaarrekening van [A] over 2012 om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de externe accountant in staat wordt gesteld redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren (COS 200.17). De door de externe accountant opgezette en uitgevoerde controlewerkzaamheden waren in de omstandigheden immers niet geschikt voor het doel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over het bestaan en de waardering van de post handelsdebiteuren (COS 500.6).

De post handelsdebiteuren bedraagt per balansdatum circa € [REDACTED]. Deze post is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € [REDACTED] (feit a). De externe accountant heeft voorts ten aanzien van het bestaan van de handelsdebiteuren een significant risico geïdentificeerd (feit b).

¹⁵ In dit overzicht staat verder dat € [REDACTED] van de in totaal € [REDACTED] per 31 december 2012 openstaande vorderingen (welke binnen de betalingstermijn vallen) ouder is dan 30 dagen. Hiervan is € [REDACTED] ouder dan 60 dagen en € [REDACTED] ouder dan 90 dagen.

De externe accountant heeft vervolgens een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden gepland en uitgevoerd. De door de externe accountant geplande werkzaamheden bestonden, naast de in de paragraaf 5.1.2 beschreven systeemgerichte werkzaamheden, uit 1) een cijferanalyse, 2) het maken van aansluitingen, 3) het versturen van confirmatieverzoeken, 4) het uitvoeren van een afloopcontrole en 5) het beoordelen van de voorziening (feit d en e). Deze gegevensgerichte werkzaamheden zijn met uitzondering van de aansluitingen onvoldoende uitgevoerd en worden hieronder toegelicht (feit f). De tekortkomingen zijn evenmin ondervangen door de werkzaamheden die de externe accountant heeft verricht ten aanzien van de omzet uit de verkoop van ██████████, mede gezien de in de vorige paragraaf ten aanzien van die werkzaamheden geconstateerde gebreken. De externe accountant heeft dan ook onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over het bestaan en de waardering van de handelsdebiteuren per 31 december 2012.

Ad 1 Cijferanalyse (feit g)

De cijferanalyses bestonden uit een analyse van de totale debiteurenpositie per land in vergelijking met voorgaand jaar. Hiermee heeft de externe accountant geen deugdelijke gegevensgerichte cijferanalyse, zoals bedoeld in COS 520, uitgevoerd.

De door de externe accountant uitgevoerde cijferanalyse (feit g) is niet uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten in COS 520, omdat:

- deze onvoldoende diepgang heeft en daarmee niet geschikt is voor het doel om een afwijking van materieel belang te onderkennen met betrekking tot het bestaan en de waardering van de post handelsdebiteuren (COS 520.5a);
- omdat de externe accountant niet heeft geëvalueerd of zijn verwachting geschikt en precies genoeg is (COS 520.5c);
- de externe accountant geen drempelbedragen heeft bepaald (COS 520.5d); en
- de externe accountant geen onderzoek heeft gedaan naar verschillen (COS 520.7).

Door dit na te laten is de externe accountant niet in staat om een afwijking van materieel belang te onderkennen die ervan de oorzaak kan zijn dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Als gevolg hiervan heeft de externe accountant met de door hem verrichte cijferanalyse geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het bestaan en de waardering van de debiteuren.

Ad 3 en 4 Confirmatieverzoeken en afloopcontrole per 30 september 2012 (feit h t/m n)

De controle met behulp van confirmatieverzoeken aan debiteuren en de afloopcontrole per 30 september 2012 zijn onvoldoende uitgevoerd. De externe accountant heeft wel in het kader van zijn gegevensgerichte werkzaamheden gepland om een willekeurige selectie van twaalf debiteuren te verzoeken het per 30 september 2012 openstaande saldo te bevestigen (feit h). Hij heeft deze twaalf debiteuren ook om bevestiging verzocht, maar uitsluitend van twee debiteuren een reactie ontvangen. Daarmee is een openstaand bedrag van in totaal € ██████████ bevestigd. Van tien debiteuren is een reactie uitgebleven. Daarmee is openstaand bedrag van € ██████████ niet bevestigd. De externe accountant heeft daar geen verdere controlewerkzaamheden op verricht (feit i). Hij heeft uitsluitend

vastgesteld dat de totaal per 31 december 2012 openstaande stand van deze tien debiteuren voor € ██████████ betrekking heeft op vorderingen met een factuurdatum voor 1 oktober 2012 (feit j). De externe accountant heeft geen aanvullend of follow-up verzoek verzonden.

Voorts valt op dat in het controledossier is vermeld dat van debiteur ██████████ geen confirmatie is ontvangen, terwijl in het controledossier wel een confirmatie van deze debiteur is opgenomen. Het bedrag van de confirmatie (€ ██████████) wijkt af van het in de debiteurenadministratie opgenomen bedrag van € ██████████ (feit k). De externe accountant heeft vervolgens op de confirmatie van deze debiteur aangegeven dat het verschil niet materieel is en dat daarnaast de in de volgende alinea beschreven afloopcontrole is uitgevoerd (feit l). De externe accountant heeft nagelaten na te gaan wat deze afwijking heeft veroorzaakt en wat de afwijking betekent voor zijn oordeel over de betrouwbaarheid van de door hem gebruikte (debiteuren)overzichten en het bestaan en de waardering van de debiteuren (feit m). De externe accountant heeft de door hem gehanteerde overzichten gebruikt als bronbestand voor de selectie van de controle van debiteuren. Als het openstaande bedrag volgens de confirmatie van de debiteur vervolgens afwijkt van het openstaande bedrag in het overzicht dat de accountant als bronbestand gebruikt, dan mag de externe accountant een dergelijke bevinding niet laten voor wat het is. De externe accountant heeft echter geen gevolgen aan deze afwijking verbonden.

De externe accountant heeft vervolgens een beperkte afloopcontrole uitgevoerd. De externe accountant heeft met betrekking tot de tien debiteuren van wie geen confirmatie is ontvangen, een afloopcontrole uitgevoerd op de per 30 september 2012 openstaande stand. Hij heeft in dat verband uitsluitend voor elk van deze tien debiteuren gecontroleerd of het bedrag van de grootste openstaande factuur was ontvangen. Dat betekent dat de afloopcontrole uitsluitend betrekking had op nog geen █% van de per 30 september 2012 totaal openstaande stand van € ██████████ (feit n). De externe accountant heeft echter niet meer openstaande facturen in de afloopcontrole betrokken.

Ad 3 en 4 Confirmatieverzoeken en afloopcontrole per 31 december 2012 (feit o t/m q)

De externe accountant heeft zijn werkzaamheden beperkt tot de confirmatieverzoeken en afloopcontrole per 30 september 2012. Indien op een tussentijdse datum gegevensgerichte controles worden uitgevoerd, dient de externe accountant ingevolge COS 330.22 het resterende deel van de verslagperiode af te dekken. De externe accountant heeft echter geen werkzaamheden verricht op de periode tussen 30 september en 31 december 2012 die zien op het bestaan en de waardering van de debiteuren (feit z).

De externe accountant heeft geen afloopcontrole uitgevoerd op het saldo handelsdebiteuren dat per 31 december 2012 openstond (feit p). Hij heeft evenmin confirmatieverzoeken verzonden naar de debiteuren ter controle van het per 31 december 2012 openstaande saldo handelsdebiteuren (feit q).

Ad 5 Beoordeling van de voorziening (feit r en s)

De beoordeling van de voorziening en ouderdom van de debiteuren door de externe accountant is om meerdere redenen onvoldoende.

De externe accountant heeft voor de beoordeling van de voorziening en ouderdom van de debiteuren (per 30 september 2012 en per 31 december 2012) – van belang voor de waardering van de debiteuren - gebruik gemaakt van overzichten uit het systeem van [A]. Deze overzichten bevatten per debiteur een specificatie van de ouderdom voor (1) vorderingen binnen de betalingstermijn en (2) vorderingen waarvan de betalingstermijn is overschreden (feit r). De externe accountant heeft zich voor zijn controle op deze overzichten gebaseerd, maar heeft zelf, buiten het navraag doen bij [A], geen controlewerkzaamheden verricht om vast te stellen of hij wel op het onderscheid tussen vorderingen binnen en buiten de betalingstermijn kan steunen. Hij heeft evenmin vastgesteld of hij op de dateringen zoals die in het systeem zijn vastgelegd, kan steunen (feit s). Hij heeft dus niet vastgesteld of de vorderingen wel in het juiste deel van het ouderdomsoverzicht waren opgenomen. Hij had zonder dergelijke controlewerkzaamheden niet op de overzichten van [A] mogen steunen.

Ten aanzien van de beoordeling van de voorzieningen per 30 september 2012 en 31 december 2012 geldt voorts het volgende.

Ad 5a Beoordeling voorziening per 30 september 2012 (feit t t/m w)

Het totale openstaande bedrag aan vorderingen per 30 september 2012 bedraagt € ██████████. De totale waarde van de vorderingen waarvan de betalingstermijn per 30 september 2012 is overschreden, bedraagt € ██████████ (feit t).

De externe accountant heeft hierbij opgemerkt dat hij van [A] heeft vernomen dat de vorderingen die langer dan 90 dagen openstaan, vorderingen zijn waarvoor speciale betalingstermijnen overeen zijn gekomen. De standaardbetalingstermijn bedraagt 30 dagen. De externe accountant heeft deze verklaringen niet geverifieerd, bijvoorbeeld met behulp van contractuele overeenkomsten (feit u).

De externe accountant heeft over twee vorderingen van beide € ██████████ inlichtingen bij [A] ingewonnen (feit v). Van beide vorderingen was de betalingstermijn overschreden. Ten aanzien van de debiteur ██████████ heeft de externe accountant genoteerd dat ‘(...) the amount that was overdue was reconciled (afgeletterd) against credit amounts which were not overdue. This means the amount not overdue will increase. However the credit collection department indicates that they have enough reliance that this debtor will pay.’ In het gebruikte overzicht is dit echter niet aangegeven. De externe accountant heeft geen controle-informatie verkregen om deze verklaring te onderbouwen. De externe accountant heeft hiermee nagelaten de redelijkheid van de inschatting van de inbaarheid door [A] te beoordelen. Ten aanzien van ██████████ heeft de externe accountant opgemerkt dat ‘██████████ is the other large outstanding overdue amount.’ Zoals in de vorige paragraaf ten aanzien van de feiten uiteen is gezet, heeft de accountant voor deze debiteur vastgesteld dat de opbrengst en winst incorrect waren verwerkt. De opbrengst werd € ██████████ te hoog voorgesteld, de winst € ██████████ te hoog en de voorraad € ██████████ te laag. De accountant heeft gezien de bedragen geen aanpassing voorgesteld (feit v).

Het totale openstaande bedrag aan debiteuren per 30 september 2012 bedraagt € ██████████. De door de externe accountant verrichte werkzaamheden ten aanzien van de voorziening per 30 september 2012 geven alleen informatie over de twee geselecteerde items voor een bedrag van € ██████████ (██% van het totaal openstaande bedrag). De resultaten van de controlewerkzaamheden kunnen niet worden geprojecteerd op de gehele populatie, omdat geen sprake is van een steekproef (feit w). Daarom verschaffen deze werkzaamheden geen controle-

informatie over de rest van de populatie. De externe accountant heeft daarnaast niet geanalyseerd wat de oorzaak is van deze afwijkingen en wat deze afwijkingen betekenen voor (1) zijn oordeel over de gebruikte overzichten en (2) het bestaan en de waardering van de debiteuren (feit w).

Ab 5b Beoordeling voorziening per 31 december 2012 (feit x t/m bb)

Ook de bedragen die met de openstaande vorderingen per 31 december 2012 zijn gemoeid, zijn aanzienlijk. Het totale openstaande bedrag aan vorderingen per 31 december 2012 bedraagt € ■■■■■. De totale waarde van de vorderingen waarvan de betalingstermijn per 31 december 2012 is overschreden, bedraagt € ■■■■■ (feit x).

Uit een vergelijking van de openstaande vorderingen per 30 september 2012 en per 31 december 2012 blijkt dat de omvang van de per 31 december 2012 langer dan 60 dagen openstaande vorderingen significant is toegenomen met circa ■■%. Ook de totale waarde van de vorderingen waarvan de betalingstermijn is overschreden is in die periode significant, met circa ■■%, toegenomen (feit z).

De externe accountant heeft controlewerkzaamheden gepland om na te gaan of de per 30 september 2012 lang openstaande debiteuren per balansdatum waren afgelopen. De externe accountant heeft de door hem geplande controlewerkzaamheden echter niet uitgevoerd (feit z). Evenmin heeft hij controlewerkzaamheden uitgevoerd om vast te stellen of de per 31 december 2012 lang openstaande debiteuren zijn afgelopen of dat, indien nodig, een voorziening is getroffen. Gezien de hiermee gemoeide bedragen en de significante toename in langduriger openstaande vorderingen had de externe accountant dat wel moeten doen (feit z).

Controlewerkzaamheden zijn ook achterwege gebleven ten aanzien van de toelichting op de jaarrekening voor de post debiteuren. In de toelichting op de jaarrekening is het volgende vermeld: 'Furthermore, a substantial portion of the outstanding debtors balance relating to the sales of ■■■■■ is secured by retention of the title of ownership. Transactions with customers which demonstrate a higher risk profile are insured by external insurance companies. Therefore, the Company does not expect to incur material credit losses on these debtors' (feit aa). De externe accountant heeft echter in het geheel geen werkzaamheden verricht om deze beweringen te toetsen (feit bb).

De externe accountant heeft gelet op het voorgaande onvoldoende controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie over het bestaan en de waardering van de handelsdebiteuren per 31 december 2012 te krijgen. De uitgevoerde werkzaamheden ten aanzien van het bestaan en de waardering van de handelsdebiteuren per 30 september 2012 zijn onvoldoende uitgevoerd en waren niet geschikt om het bestaan en de waardering van de handelsdebiteuren per 31 december 2012 vast te stellen. Daarnaast heeft de externe accountant geen werkzaamheden verricht die zien op het bestaan en de waardering van de debiteuren op de periode tussen 30 september en 31 december 2012.

Op meerdere punten zijn voorts ten onrechte aanvullende controlewerkzaamheden achterwege gelaten. De gegevensgerichte werkzaamheden zijn, met uitzondering van het maken van aansluitingen, onvoldoende uitgevoerd. De tekortkomingen zijn evenmin ondervangen door de werkzaamheden die de externe accountant ten aanzien van de omzet van de verkoop uit ■■■■■ heeft verricht. De externe accountant heeft dan ook onvoldoende

controlewerkzaamheden uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie over het bestaan en de waardering van de handelsdebiteuren per 31 december 2012 te verkrijgen.

Zienswijze EY

EY heeft ten aanzien van een aantal bevindingen van de AFM over de controle van het bestaan en de waardering van de post handelsdebiteuren, in haar zienswijze op het concept-rapport opmerkingen gemaakt. Deze opmerkingen komen, met de reactie van de AFM daarop, hieronder in de volgorde van de feiten en analyse hiervoor aan de orde.

Confirmatieverzoeken en afloopcontrole per jaareinde

EY voert aan dat het volgens de NV COS en het interne handboek accountantscontrole van EY (EY GAM) niet verplicht is om confirmaties per jaareinde te versturen als voor het uitvoeren van confirmaties op een eerdere datum, zoals hier per 30 september 2012, wordt gekozen.

Reactie AFM

De AFM is van oordeel dat de externe accountant voldoende en geschikte controle-informatie moet verkrijgen over het debiteurensaldo per 31 december 2012. Dat kunnen ook andere controlewerkzaamheden zijn dan het versturen van verzoeken om confirmatie, maar de externe accountant heeft geen andere controlewerkzaamheden verricht. Ten aanzien van de afloopcontrole die de accountant per 30 september 2012 heeft verricht, is van belang dat die werkzaamheden onvoldoende waren (feit n). Daarnaast heeft de externe accountant geen werkzaamheden verricht op de periode tussen 30 september en 31 december 2012 die zien op het bestaan en de waardering van de debiteuren. De externe accountant heeft dus geen controle-informatie over het bestaan van de debiteuren per jaareinde verkregen (feit x t/m bb).

Beoordeling voorziening

EY merkt in haar zienswijze op het concept-rapport op dat de debiteurenvoorziening in de planningsfase van de controle niet als een 'significant account' is aangemerkt omdat de waarde van de debiteurenvoorziening gedurende de afgelopen jaren niet materieel is geweest en zich gedurende de afgelopen jaren geen materiële afwaarderingen hebben voorgedaan. In de planningsfase van de controle is tevens de keuze gemaakt om ten aanzien van de debiteurenvoorziening uitsluitend beperkte werkzaamheden te verrichten. Deze zijn volgens planning uitgevoerd.

Reactie AFM

De AFM stelt allereerst vast dat het niet aanmerken van de debiteurenvoorziening als 'significant account' in tegenspraak is met de groepsinstructies die van de groepsaccountant zijn ontvangen en met de groepsinstructies die [A] zelf aan onderdelen van [A] heeft gegeven.

Waar het om gaat is dat de totale debiteurenpositie per 31 december € ██████████ bedraagt en dat de externe accountant slechts voor twee debiteuren met een gezamenlijk openstaand saldo van € ██████████ per 30 september 2012 navraag heeft gedaan (feit w en x). De externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht op de periode tussen 30 september 2012 en 31 december 2012 die zien op de waardering van de debiteuren (feit z). Het gaat er immers om dat de gehele post debiteuren juist is gewaardeerd en daartoe heeft de externe accountant

onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd. Daar komt bij dat het debiteurensaldo zowel qua omvang als qua ouderdom significant stijgt. Dat is een indicatie dat de voorziening mogelijk te laag is vastgesteld. De externe accountant heeft dit ten onrechte niet onderkend.

Beoordeling voorziening per 30 september 2012

EY merkt op dat de post ██████ wel is beoordeeld en dat de externe accountant daarvan heeft vastgesteld dat geen sprake was van een fout.

EY merkt voorts op dat in het controledossier ten onrechte niet is vastgelegd dat opvolging van de geconstateerde afwijking heeft plaatsgevonden, omdat die feitelijk wel heeft plaatsgevonden. De externe accountant heeft een door [A] uitgevoerde analyse en evaluatie met [A] besproken. [A] heeft op verzoek van de accountant een memo opgesteld waarin de ‘root causes’ zijn beschreven en waar de interne beheersingsmaatregel eventueel niet heeft gefunctioneerd. Ook zijn aanvullende maatregelen gedefinieerd. EY stelt dat de externe accountant dit memo tijdens de controle heeft ontvangen en met de CFO van [A] heeft besproken.

Reactie AFM

De AFM merkt op dat op geen enkele wijze uit het controledossier of uit de zienswijze op het concept-rapport van EY blijkt dat de post ██████ is beoordeeld.

De AFM merkt verder het volgende op. Zoals EY ook aangeeft, was het betrokken memo niet in het controledossier opgenomen. Waar het echter vooral om gaat is dat in het betrokken memo dat door [A] is opgesteld, geen werkzaamheden zijn opgenomen die de externe accountant heeft uitgevoerd om vast te stellen dat er niet nog meer soortgelijke gevallen bestaan. De memo spreekt wel van aanvullende acties door [A], maar ook op dat punt is niet aangegeven wat de externe accountant voor aanvullende werkzaamheden heeft verricht. Bijvoorbeeld door vast te stellen dat deze maatregelen daadwerkelijk zijn doorgevoerd en of deze het gewenste effect hebben. Er blijkt dus niet of in ieder geval onvoldoende van een analyse en opvolging van de accountant van de door hem geconstateerde afwijkingen.

De zienswijze op het concept-rapport doet aan de bevindingen van de AFM derhalve niet af.

5.1.4 Het bestaan van de voorraad ██████

5.1.4.1 Norm

COS 200.17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.’

COS 500. 6 luidt: ‘De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn voor het doel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.’

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

55 van 139

COS 501.4 luidt: 'Indien de voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het bestaan en de conditie van de voorraad door:

- a. Het bijwonen van de fysieke voorraadopname, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is, teneinde: (Zie: Alinea A1-A3)
 - i. De instructies en procedures van het management voor het vastleggen en beheersen van de resultaten van de fysieke voorraadopname van de entiteit te evalueren; (Zie: Alinea A4)
 - ii. De uitvoering van de voorraadopnameprocedures van het management te observeren; (Zie: Alinea A5)
 - iii. De voorraad te inspecteren; en (Zie: Alinea A6)
 - iv. Opnames ter toetsing uit te voeren; (Zie: Alinea A7-A8) en
- b. Controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de definitieve voorraadregistraties van de entiteit om te bepalen of zij op accurate wijze een weergave zijn van de actuele resultaten van de voorraadopname.'

COS 501.5 luidt: 'Indien de fysieke voorraadopname wordt uitgevoerd op een andere datum dan de datum van de financiële overzichten, dient de accountant, in aanvulling op de werkzaamheden die vereist zijn op grond van alinea 4, controlewerkzaamheden uit te voeren om controle-informatie te verkrijgen over de vraag of voorraadwijzigingen tussen de opnamedatum en de datum van de financiële overzichten op correcte wijze zijn vastgelegd. (Zie: Alinea A9-A11).'

5.1.4.2 Feiten onderzoeksrapport

Algemeen

- a. De waarde van de voorraad [redacted] bedraagt per balansdatum € [redacted]. Daarmee is de voorraad [redacted] van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De materialiteit bedraagt € [redacted].
- b. De waarde van de voorraad [redacted] is als volgt verdeeld:

Voorraad [redacted]	31-12-2012	30-09-2012
Nederland	€ [redacted]	€ [redacted]
[redacted] ([redacted])	-	€ [redacted]
[A] [redacted]	€ [redacted]	€ [redacted]
Other	€ [redacted]	€ [redacted]
Totaal [A] (afgerond)	€ [redacted]	€ [redacted]

Planning systeemgerichte werkzaamheden

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

56 van 139

- c. De externe accountant heeft gepland om systeemgerichte werkzaamheden uit te voeren om het bestaan van de voorraad vast te stellen.
- d. De door de externe accountant geplande systeemgerichte werkzaamheden bestaan uit het beoordelen van de effectieve werking van de volgende twee interne beheersingsmaatregelen:
1. 'Inv : ;
 2. 'Inv : (' ')
- e. In een door de externe accountant opgesteld memorandum is opgenomen dat de afdeling 'sales administration' van [A] jaarlijks op 30 september in en een opname van de voorraad organiseert (interne beheersingsmaatregel met nummer). Daarnaast verzoekt de afdeling 'sales administration' de groepsmaatschappijen van [A] om te rapporteren over de resultaten van de door hen per 30 september uitgevoerde opname van de voorraad . Dit betreft de interne beheersingsmaatregel met nummer . Daarbij dienen verschillen te worden geïdentificeerd en opgelost.
- f. De externe accountant heeft beide interne beheersingsmaatregelen aangemerkt als een 'manual prevent control' (een handmatig uitgevoerde interne beheersingsmaatregel die preventief werkt). Om de effectieve werking van de twee interne beheersingsmaatregelen vast te stellen, heeft de externe accountant één van de door [A] op 30 september 2012 uitgevoerde voorraadopnames bijgewoond. Daarnaast heeft de externe accountant de resultaten van de voorraadopnames die door de groepsmaatschappijen zijn uitgevoerd, beoordeeld.
- g. Op basis van zijn beoordeling concludeert de externe accountant in GAMx¹⁶ dat beide interne beheersingsmaatregelen effectief werken.

Uitvoering systeemgerichte controlewerkzaamheden

- h. De externe accountant heeft onvoldoende de effectieve werking van de hiervoor genoemde twee interne beheersingsmaatregelen vastgesteld.

Ad 1 'Bijwonen van de uitgevoerde voorraadopname'

- i. In het memo ' ' staat dat er in en locaties zijn waar worden opgeslagen. De externe accountant heeft de AFM tijdens het onderzoek meegedeeld dat de waarde van de voorraad op deze locaties in totaal € bedraagt.
- j. In een vastlegging in het controledossier is opgenomen dat het [A]-team op iedere locatie dient vast te stellen of overeenkomt met volgens de

¹⁶ GAMx staat voor Global Audit Methodology en betreft het elektronisch controledossier van EY.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

57 van 139

voorraadadministratie. Om dubbeltelling te voorkomen, dienen alle getelde [REDACTED] te worden voorzien van een sticker.

- k. Een medewerker van het controleteam heeft de voorraadopname van één van deze [REDACTED] locaties bijgewoond. Op deze locatie stonden volgens de voorraadadministratie [REDACTED] van de in totaal [REDACTED] [REDACTED]. De externe accountant heeft in het door hem opgestelde memorandum vastgelegd dat alle [REDACTED] die aanwezig zijn op deze locatie, zijn voorzien van een sticker.
- l. De externe accountant beschrijft verder in het memo '[REDACTED]' dat de voorraadopnameprocedures door [A] zijn gevolgd en dat het team van [A] accuraat en nauwkeurig heeft geteld.
- m. De externe accountant, of een lid van zijn team namens hem, heeft zelf geen opnames uitgevoerd om de voorraadopnames die door [A] op 30 september 2012 zijn verricht, te toetsen. De externe accountant heeft dus ook niet zelf vastgesteld of [REDACTED] overeenkomt met [REDACTED] volgens de voorraadadministratie om zo te toetsen of de procedure door [A] is gevolgd. De externe accountant heeft voorts ook geen hertellingen uitgevoerd om vast te stellen of de medewerkers van [A] de [REDACTED] juist hebben geteld ('list to floor' en 'floor to list').
- n. Hieruit volgt dat de externe accountant niet heeft vastgesteld dat het [A] team accuraat en nauwkeurig heeft geteld en dat de procedures zijn gevolgd door [A].
- o. In het door [A] opgestelde memo '[REDACTED]' staat dat [REDACTED] van de [REDACTED] in de voorraadadministratie vermelde [REDACTED] niet aanwezig waren op de locaties van [A]. [A] heeft dit verschil van [REDACTED] [REDACTED] als volgt verklaard:
- '[REDACTED]' ([REDACTED]), 'Fysiek aanwezig op (niet) getelde lokatie' ([REDACTED]), 'Lokatie niet vastgesteld inmiddels verkocht en [REDACTED]' ([REDACTED]), 'Nog te factureren aan (interne) afnemers' ([REDACTED]), '[REDACTED]' (-[REDACTED]) en '[REDACTED]' ([REDACTED])' ([REDACTED]).'
- p. De externe accountant heeft niet vastgesteld of de door [A] gegeven verklaringen voor de verschillen correct zijn en of de verschillen volgens de voorgeschreven procedure zijn opgelost.
- Ad 2 'Beoordeling voorraadopnames die door de groepsmaatschappijen zijn uitgevoerd'
- q. Uit het overzicht van de accountant (feit b) blijkt dat de niet als Nederlandse voorraad verantwoorde [REDACTED] per 30 september 2012 € [REDACTED] bedraagt.
- r. In het door [A] opgestelde memo '[REDACTED]' staat dat het resultaat van de voorraadopnames door de groepsmaatschappijen is dat de voorraad [REDACTED] op 30 september 2012 in totaal [REDACTED] bedraagt en dat deze voorraad een waarde vertegenwoordigt van € [REDACTED].

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

58 van 139

- s. De externe accountant heeft niet geconstateerd dat ten aanzien van een deel van de voorraad [REDACTED] ter waarde van € [REDACTED] (€ [REDACTED] minus € [REDACTED]) geen controle heeft plaatsgevonden.
- t. Voor wat betreft de [REDACTED] [REDACTED] ter waarde van € [REDACTED] blijkt uit een door [A] opgesteld totaaloverzicht van de voorraadopnames dat deze voorraad verspreid is over [REDACTED] landen en dat [REDACTED] landen geen voorraad [REDACTED] hebben. Het controledossier bevat voor deze [REDACTED] landen een (detail)overzicht met de voorraad [REDACTED]. De externe accountant heeft voor deze [REDACTED] landen vastgesteld dat de aantallen zoals die zijn weergegeven in het totaaloverzicht aansluiten met de (detail)overzichten van deze landen. Voor twee van de [REDACTED] landen zonder voorraad heeft de externe accountant vastgesteld dat de lokale controller per mail heeft bevestigd dat geen voorraad aanwezig is.
- u. De externe accountant heeft de voorraadopnames niet zelf bijgewoond (of laten bijwonen door andere accountants). De externe accountant heeft daarnaast niet vastgesteld of de groepsmaatschappijen de door [A] voorgeschreven voorraadopnameprocedures hebben gevolgd en of zij hierover op correcte wijze hebben gerapporteerd.
- v. De externe accountant heeft niet vastgesteld of daadwerkelijk voorraadopnames hebben plaatsgevonden en of de rapportages over de voorraadopnames zoals voorgeschreven zijn ondertekend door de [REDACTED] (locatie) en de lokale controller. De externe accountant heeft ook niet vastgesteld of alle (relevante) groepsmaatschappijen zijn aangeschreven.
- w. Door het niet voldoende uitvoeren van de bovengenoemde werkzaamheden heeft de externe accountant niet vastgesteld dat de interne beheersingsmaatregel effectief werkt.
- Uitvoering werkzaamheden per 31 december 2012
- x. De externe accountant heeft geen systeemgerichte en geen gegevensgerichte werkzaamheden verricht op de periode tussen 30 september en 31 december 2012 die zien op het bestaan van de voorraden.
- y. [A] heeft geen voorraadopnames van de voorraad [REDACTED] per 31 december 2012 uitgevoerd. Ook de externe accountant heeft geen opnames gemaakt om de voorraad [REDACTED] per 31 december 2012 vast te stellen. Door dit na te laten heeft hij geen controle-informatie verkregen over het bestaan van de voorraad per 31 december 2012.
- z. De externe accountant heeft, afgezien van het uitvoeren van de cijferanalyse en het maken van aansluitingen, geen andere werkzaamheden verricht om het bestaan van de voorraad [REDACTED] per 31 december 2012 vast te stellen.
- aa. De gegevensgerichte werkzaamheden die de accountant heeft verricht ten aanzien van de voorraad per 30 september 2012 en 31 december 2012, zijn niet geschikt om (ook) het bestaan van de voorraad per 31 december 2012 vast te stellen omdat deze niet zijn opgezet om de fysieke aanwezigheid van de voorraad

██████████ per balansdatum vast te stellen. Deze werkzaamheden zijn, op het maken van aansluitingen na, ook onvoldoende uitgevoerd.

- bb. De externe accountant heeft per 30 september 2012 en per 31 december 2012 een cijferanalyse uitgevoerd. Deze cijferanalyses bestonden uit een vergelijking van de voorraad per productgroep (██████████ ██████████) met voorgaand jaar.

Met deze cijferanalyse is geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het bestaan van de voorraad. De externe accountant heeft namelijk niet geëvalueerd of de verwachting (voorraad per productgroep voorgaand jaar) voldoende precies is om een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen. Daarnaast heeft de externe accountant nagelaten om de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek. Ten slotte heeft de externe accountant nagelaten de aannemelijkheid van de verklaringen die de controlecliënt heeft gegeven voor de geconstateerde verschillen te toetsen aan onderliggende documenten.

5.1.4.3 Analyse

De externe accountant heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen bij de jaarrekening van [A] over 2012 om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, waardoor de externe accountant in staat wordt gesteld redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren (COS 200.17). Met de door de externe accountant opgezette en uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft hij immers geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het bestaan van de voorraad ██████████ (COS 500.6).

De voorraad ██████████ per balansdatum bedraagt circa € ██████████. Deze post is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel (feit a). De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € ██████████.

De voorraad ██████████ is verdeeld over ██████████, ██████████ (██████████), [A] ██████████ en overige plaatsen (feit b). De externe accountant heeft systeemgerichte werkzaamheden gepland om controle-informatie over het bestaan van de voorraad ██████████ per 31 december 2012 te verkrijgen (feit c). De door de externe accountant uitgevoerde systeemgerichte werkzaamheden hadden betrekking op het bestaan van de voorraad per 30 september 2012. De externe accountant heeft geen aanvullende werkzaamheden verricht om het bestaan van de voorraad op 31 december 2012 vast te stellen. De systeemgerichte werkzaamheden per 30 september zijn onvoldoende uitgevoerd om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen vast te stellen. Dit wordt hierna toegelicht.

Uitvoering systeemgerichte controlewerkzaamheden

De door de externe accountant geplande systeemgerichte werkzaamheden bestonden uit het beoordelen van de effectieve werking van twee interne beheersingsmaatregelen (feit d). De maatregel met nummer ██████████ houdt in dat 'sales administration' jaarlijks op 30 september in ██████████ en ██████████ een opname van de voorraad ██████████ organiseert (feit e). De maatregel met nummer ██████████ houdt in dat 'sales administration' de groepsmaatschappijen van [A] verzoekt om over de resultaten van de door hen per 30 september uitgevoerde

opname van de voorraad ██████ te rapporteren. Verschillen moeten worden geïdentificeerd en opgelost (feit e). De externe accountant heeft deze interne beheersingsmaatregelen aangemerkt als een ‘manual prevent control’ (een handmatig uitgevoerde interne beheersingsmaatregel) (feit f).

Om de effectieve werking van deze maatregelen te kunnen vaststellen, heeft de externe accountant één van de door [A] op 30 september 2012 uitgevoerde voorraadopnames bijgewoond. Verder heeft hij de resultaten van de door de groepsmaatschappijen uitgevoerde voorraadopnames beoordeeld (feit f). De externe accountant heeft op basis daarvan geconcludeerd dat beide interne beheersingsmaatregelen effectief werken (feit g). De door de externe accountant uitgevoerde werkzaamheden bieden echter geen grond voor die conclusie.

*Bijwonen van de in ██████ op 30 september 2012 uitgevoerde voorraadopname
(feit i t/m p)*

In ██████ en ██████ is sprake van in totaal ███ locaties met voorraden ██████. De waarde hiervan bedraagt volgens de accountant € ██████. Uit het controledossier volgt dat het [A] team in het kader van de betrokken interne beheersingsmaatregel op elke locatie moet vaststellen of ██████ overeenkomt met ██████ volgens de voorraadadministratie. Alle getelde ██████ moeten worden voorzien van een sticker om dubbeltelling te voorkomen (feit i en j).

Een medewerker van het controleteam van de accountant heeft de voorraadopname van één van de ██████ locaties bijgewoond. Op deze locatie stonden volgens de voorraadadministratie ██████ van de in totaal ██████. De medewerker van het controleteam heeft vastgesteld dat alle op de locatie aanwezige ██████ van een sticker zijn voorzien (feit k).

De externe accountant heeft in zijn memo in het controledossier vastgelegd dat de voorraadopnameprocedures zijn gevolgd en dat het [A] team accuraat en nauwkeurig heeft geteld (feit l). De door hem verrichte werkzaamheden bieden echter geen grond voor die conclusie. De externe accountant heeft zelf geen voorraadopnames uitgevoerd om de door [A] op 30 september 2012 verrichte voorraadopnames te toetsen. Hij heeft bijvoorbeeld niet zelf een voorraadopname uitgevoerd en vastgesteld of ██████ wel overeenkomt met ██████ van de voorraadadministratie. Hij heeft evenmin hertellingen uitgevoerd om te beoordelen of de medewerkers van [A] wel de juiste ██████ hebben geteld (feit m). Hij had dan ook niet mogen concluderen dat hij de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregel heeft vastgesteld.

Voorts geldt dat hij geen nadere controlewerkzaamheden heeft verricht naar verschillen tussen de voorraadadministratie en de aanwezige ██████ op de locaties. Volgens [A] zijn ██████ van de ██████ in de voorraadadministratie vermelde ██████ niet aanwezig op de opgenomen locaties. [A] heeft daar een aantal verklaringen voor gegeven, maar de externe accountant heeft niet onderzocht en vastgesteld of de door [A] gegeven verklaringen correct zijn en of de verschillen vervolgens volgens de voorgeschreven procedure zijn opgelost (feit o en p).

De externe accountant heeft dus onvoldoende de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel vastgesteld. Hij heeft zich daarom ten onrechte bij zijn controle op de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregel gebaseerd

Beoordeling van de door groepsmaatschappijen op 30 september 2012 uitgevoerde voorraadopnames (feit q t/m w)

Dat geldt ook voor de tweede beoordeelde interne beheersingsmaatregel, waarbij ‘sales administration’ de groepsmaatschappijen verzoekt te rapporteren over de resultaten van de door hen per 30 september 2012 uitgevoerde opname van de voorraad ██████████.

In een door [A] opgesteld memo is aangegeven dat de groepsmaatschappijen hebben aangegeven op 30 september 2012 een voorraad ██████████ van ██████████ te hebben, met een waarde van € ██████████ (feit r). Op het totaaloverzicht dat [A] heeft opgesteld is aangegeven dat er ██████████ landen zijn zonder voorraad ██████████ en ██████████ landen met een voorraad van in totaal ██████████. In het controledossier is een detailoverzicht met de voorraad ██████████ voor deze ██████████ landen opgenomen. De accountant heeft voor deze ██████████ landen vastgesteld dat de aantallen volgens het totaaloverzicht aansluiten met de detailoverzichten van deze landen. Voor twee van de ██████████ landen zonder voorraad heeft hij vastgesteld dat de lokale controller per mail heeft bevestigd dat geen voorraad aanwezig is (feit t). Deze controlewerkzaamheden zijn echter onvoldoende om de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregel te kunnen vaststellen.

De externe accountant heeft in de eerste plaats niet zelf vastgesteld of de groepsmaatschappijen de door [A] voorgeschreven voorraadopnameprocedures hebben gevolgd. Hij heeft evenmin vastgesteld of zij hierover op correcte wijze hebben gerapporteerd (feit u). Hij heeft bijvoorbeeld niet vastgesteld of daadwerkelijk voorraadopnames hebben plaatsgevonden en of de rapportages over de voorraadopnames zijn ondertekend door de ██████████ (van de locatie) en de lokale controller, zoals in het kader van deze maatregel is voorgeschreven. Hij heeft ook niet vastgesteld of alle relevante groepsmaatschappijen zijn aangeschreven (feit v). Hij heeft zijn werkzaamheden voor een belangrijk deel beperkt tot de controle van de aansluiting van twee door [A] opgestelde overzichten, aangevuld met de mail van een lokale controller dat in twee landen geen voorraad aanwezig is (feit t). Dat is onvoldoende om de effectieve werking van een interne beheersingsmaatregel te kunnen beoordelen.

De externe accountant heeft voorts niet opgemerkt dat ten aanzien van het grootste deel (€ ██████████) van de per 30 september 2012 verantwoorde voorraad ██████████ geen controle heeft plaatsgevonden. Niet door [A] en ook niet door de externe accountant. De niet als Nederlandse voorraad verantwoorde ██████████ bedraagt per 30 september 2012 € ██████████. De door de groepsmaatschappijen op 30 september 2012 opgenomen voorraad bedraagt € ██████████. Het verschil van € ██████████ is niet door de externe accountant gecontroleerd (feit s).

Dit bevestigt dat de door de externe accountant geplande en uitgevoerde werkzaamheden onvoldoende zijn om de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregel te kunnen vaststellen. De externe accountant heeft zich daarom ten onrechte bij zijn controle op de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregel gebaseerd.

Onvoldoende systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden per 31 december 2012 (feit x t/m bb)

De fysieke voorraadopnames van [A] en de groepsmaatschappijen vinden plaats op een andere datum dan de datum van de financiële overzichten. Op grond van COS 501.5 dient de externe accountant in dat geval, in aanvulling op de werkzaamheden die hij uitvoert ten tijde van die fysieke voorraadopnames, controle-informatie te verkrijgen over de vraag of voorraadwijzigingen tussen de opnamedatum van 30 september 2012 en de balansdatum van 31 december 2012 op correcte wijze zijn vastgelegd. De externe accountant heeft in het geheel nagelaten dergelijke werkzaamheden te plannen en uit te voeren (feit y).

Er heeft niet op andere wijze door de externe accountant controle plaatsgevonden op het bestaan van de voorraad █████ per 31 december 2012. Dit is wel vereist op grond van COS 501.4.

De cijferanalyse en het maken van aansluitingen (feit z, aa en bb) zijn qua aard niet geschikt voor het verkrijgen van controle-informatie over de bewering bestaan van voorraden. De cijferanalyses bestonden uitsluitend uit een vergelijking van de voorraad per productgroep (██████████). Deze werkzaamheden zijn niet opgezet om de fysieke aanwezigheid van de voorraad █████ per balansdatum vast te stellen, en zijn dus niet geschikt voor het verkrijgen van controle-informatie over het bestaan van de voorraden. Daar komt bij dat de externe accountant in zijn cijferanalyse (1) niet heeft geëvalueerd of de verwachting (voorraad per productgroep voorgaand jaar) voldoende precies is om een afwijking van materieel belang te onderkennen, (2) heeft nagelaten om de omvang te bepalen van een eventueel zonder onderzoek aanvaardbaar verschil en (3) heeft nagelaten de aannemelijkheid van de verklaringen die de controlecliënt voor de geconstateerde verschillen heeft gegeven, aan de hand van onderliggende documenten te toetsen.

De externe accountant heeft dan ook onvoldoende werkzaamheden gepland en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie over het bestaan van de voorraad █████ te verkrijgen.

Zienswijze EY

In haar reactie op het concept-rapport gaat EY uitsluitend in op het bijwonen van de in Nederland op 30 september 2012 uitgevoerde voorraadopname. EY voert aan dat tijdens de voorraadtelling in █████ locatie – de locatie met het grootste aantal █████ – integraal is mee geteld. Daarmee is volgens EY zowel het systeem van AO/IC beoordeeld en is door de accountant zelf geteld. In haar zienswijze op het concept-rapport voert EY verder aan dat na afloop voor deze locatie en voor de andere locaties geconstateerd is dat alle █████ van een telsticker waren voorzien zodat zekerheid is verkregen over de volledigheid van de telling. Dit sluit volgens EY aan bij de eerdere bevinding dat de externe accountant heeft geconstateerd dat de voorraadopnameprocedures zijn gevolgd en dat het [A]-team accuraat en nauwkeurig heeft geteld. Wel geeft EY aan dat de documentatie van de voorraadopnames gedetailleerder en uitgebreider hadden moeten plaatsvinden.

Reactie AFM

De AFM merkt op dat het hier gaat om de vraag of toereikend is beoordeeld of de interne beheersingsmaatregelen van het opnemen van de voorraad per 30 september 2012 effectief werken. Bij de beoordeling is in de eerste plaats van belang dat zich aanzienlijke verschillen hebben voorgedaan tussen de voorraadadministratie en de aanwezige █████ op de locaties. De externe accountant heeft daar van [A] wel verklaringen voor gekregen, maar heeft in het

geheel geen controlewerkzaamheden gepland en uitgevoerd om te controleren of die verklaringen correct zijn en of de verschillen door [A] volgens de voorgeschreven procedure zijn opgelost (feit p). De externe accountant heeft dus niet de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen kunnen vaststellen, en kon daar derhalve ook bij de beoordeling van de voorraad per jaareinde niet op steunen.

In de tweede plaats is van belang dat EY in haar zienswijze op het concept-rapport aanvoert dat de externe accountant zelf heeft mee geteld, maar dat dat in tegenspraak is met het controledossier. In het controledossier blijkt daar niet van (feit m). EY geeft voorts wel aan dat juist voor ■■■ locatie zou zijn nagegaan dat alle ■■■ van een sticker zijn voorzien, maar in het controledossier bevindt zich geen beschrijving, uitleg of vastlegging van de specifieke werkzaamheden die de externe accountant dan zou hebben verricht om hertellingen uit te voeren.

De AFM benadrukt tot slot dat de telling per 30 september 2012 heeft plaatsgevonden, en dat geen telling per 31 december 2012 heeft plaatsgevonden (feit y). Ook zijn geen andere werkzaamheden uitgevoerd om vast te stellen dat de voorraadwijzigingen tussen 30 september en 31 december op correcte wijze zijn vastgelegd (feit z t/m bb).

De zienswijze op het concept-rapport doet aan de bevindingen van de AFM derhalve niet af.

5.1.5 Conclusie [A]

De externe accountant heeft aldus bij de wettelijke controle van [A] over 2012 in strijd gehandeld met COS 200.17 en COS 500.6, waarbij hij tevens het bepaalde in COS 501.4 en COS 501.5 evenals COS 520.5 en 520.7 niet in acht heeft genomen. De geconstateerde tekortkomingen brengen tevens mee dat de externe accountant in strijd heeft gehandeld met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid, alsmede van professioneel gedrag, zoals neergelegd in artikel A-100.4 VGC, zoals verder uitgewerkt in artikel A-130 en A-150 VGC. Deze gedragsregels schrijven immers voor dat de externe accountant handelt in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften – zoals de COS – en dat hij zich houdt aan de voor hem relevante wet- en regelgeving.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

64 van 139

5.2 [B]

Statutaire naam	[B]
Boekjaar	2012
Externe accountant	
Datum controleverklaring	
Strekking controleverklaring	Goedkeurend
OKB	Ja
Intern kwaliteitsonderzoek	Ja
Activiteiten	
Verslaggevingsgrondslag	IFRS-EU geconsolideerd met Titel 9 BW2 enkelvoudig
Kerncijfers	
1. Balanstotaal	1. €
2. Omzet	2. €
3. Resultaat na belastingen	3. €
Materialiteit	€

5.2.1 Samenvatting

De externe accountant heeft bij de wettelijke controle van [B] over 2012 onvoldoende controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de omzet en over het bestaan en de waardering van de voorraad (COS 500.6). Deze posten zijn van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel.

Volledigheid omzet

De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren om de hoeveelheid verkochte producten en de gehanteerde verkoopprijzen te controleren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het gebruikmaken van de ISAE 3402-rapportages van de accountants van de serviceorganisaties, het vaststellen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij [B], het uitvoeren van een verbandscontrole (goederenbeweging) en een cijferanalyse. De uitvoering van deze werkzaamheden was echter op relevante onderdelen ontoereikend en daarmee kon de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkrijgen. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de relevante interne beheersingsmaatregelen in het verkoopproces bij de serviceorganisaties en bij [B] zelf. Hij heeft hiervoor onvoldoende werkzaamheden verricht;
- een geschikte verbandscontrole (goederenbeweging) uit te voeren om de volledigheid van de omzet vast te stellen:
 - uit de door [B] opgestelde goederenbeweging volgt de verwachte omzet. De externe accountant heeft echter niet de juistheid en volledigheid van alle relevante onderdelen van de verwachte omzet vastgesteld;

- voor de juistheid van het aantal vernietigde producten te beoordelen of de opdracht tot vernietiging is geautoriseerd door een bevoegd persoon en of de verantwoorde vernietigde producten aansluiten op onderliggende bewijsstukken van de vernietiging;
- bij de gegevensgerichte cijferanalyse op de marge per product:
 - voldoende producten te selecteren voor analyse;
 - een verwachting te ontwikkelen voor de marge per product;
 - de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek; en
 - de van [B] verkregen verklaringen voor geconstateerde verschillen nader te onderzoeken. De externe accountant heeft aldus bij de cijferanalyse niet de vereisten van COS 520 in acht genomen;
- voldoende gegevensgerichte cijferanalyses uit te voeren op de verleende kortingen, in aanvulling op de vergelijking van de kortingen in het huidige boekjaar met de kortingen in het voorgaande boekjaar, bijvoorbeeld door het beoordelen van onderliggende overeenkomsten of het beoordelen van autorisaties voor het verlenen van kortingen door bevoegde personen.

Bestaan en waardering voorraad

De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren om het bestaan van de voorraad te controleren door het vaststellen van de effectieve werking van de enige interne beheersingsmaatregel en het beoordelen van voorraadinventarisaties per balansdatum. De uitvoering van deze werkzaamheden was echter op relevante onderdelen ontoereikend en daarmee kon de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkrijgen. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de effectieve werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregel. De externe accountant heeft bijvoorbeeld niet de interne beheersingsmaatregelen getest, maar zelf een vorm van detailcontrole uitgevoerd;
- vast te stellen dat de van [B] ontvangen informatie over voorraadstellingen juist is verwerkt in de voorraadadministratie en de van [B] ontvangen verklaringen voor voorraadverschillen nader te onderzoeken. Daarmee heeft de externe accountant niet gehandeld in overeenstemming met de vereisten van COS 501.

De externe accountant heeft gegevensgerichte werkzaamheden gepland om de waardering van de voorraad te controleren door het beoordelen van de door [B] gehanteerde uitgangspunten bij de waardering van de geactiveerde vervaardigingskosten en de voorziening voor incurante voorraden. Bij de bepaling van de waardering is het geschatte verkooppatroon per productsegment van belang. De externe accountant heeft echter nagelaten controlewerkzaamheden te verrichten op het verkooppatroon en de indeling in productsegmenten.

De externe accountant heeft aldus nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Hij was derhalve niet in staat om uit de verkregen controle-informatie redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kon baseren. Daarmee heeft hij in strijd gehandeld met hetgeen COS 200.17 voorschrijft. Hierdoor heeft de externe accountant geen redelijke mate van zekerheid verkregen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten, op basis waarvan hij kan vaststellen dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de regels voor financiële verslaggeving (COS 200.11). Desalniettemin heeft de externe accountant een goedkeurende controleverklaring bij de jaarrekening afgegeven. Dit betekent dat de externe accountant een goedkeurende controleverklaring in het

maatschappelijk verkeer heeft gebracht, zonder dat daaraan de vereiste controlewerkzaamheden zijn vooraf gegaan.

De externe accountant heeft hiermee bij de wettelijke controle van [B] over 2012 in strijd gehandeld met COS 200.17 en COS 500.6, waarbij hij tevens het bepaalde in COS 402.16 en COS 501.4 niet in acht heeft genomen. De geconstateerde tekortkomingen brengen tevens mee dat de externe accountant in strijd heeft gehandeld met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid, alsmede van professioneel gedrag, zoals neergelegd in artikel A-100.4 VGC, zoals verder uitgewerkt in artikel A-130 en A-150 VGC.

5.2.2 De volledigheid van de omzet

5.2.2.1 Norm

COS 200.17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.’

COS 330.15 luidt: ‘Indien de accountant van plan is te steunen op interne beheersingsmaatregelen voor een risico dat hij heeft aangemerkt als een significant risico, dient hij deze interne beheersingsmaatregelen gedurende de lopende controleperiode te toetsen.’

COS 402.16 luidt: ‘Wanneer het inschatten door een accountant van de risico’s van de gebruikende entiteit een verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie effectief werken, dient de accountant van de gebruiker controle-informatie over de werking van die interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen door de uitvoering van één of meer van de volgende werkzaamheden:

- a. Het verkrijgen van een type 2 rapport, indien beschikbaar;
- b. Het uitvoeren van geschikte toetsingen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; of
- c. Het gebruikmaken van een andere accountant teneinde toetsingen uit te voeren op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie namens de accountant van de gebruiker.’

COS 500.6 luidt: ‘De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn voor het doel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.’

5.2.2.2 Feiten onderzoeksrapport

- a. *Algemeen*
[B] is een [REDACTED] van onder meer [REDACTED].
[REDACTED].

- b. De verkoop van [REDACTED] vindt plaats door de serviceorganisaties [Y] uit [REDACTED] ([Y]) en [Z] uit [REDACTED] ([Z]). [Y] en [Z] zijn zogenoemde 'serviceorganisaties' in de zin van COS 402 'Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie'.
- c. Uit de jaarrekening 2012 van [B] blijkt dat de omzet in totaal € [REDACTED] bedraagt. Uit de presentatie van de omzet blijkt dat de omzet [REDACTED] [REDACTED] is. Het betreft de grootste omzetstroom bij [B]. Dit is [REDACTED]% van de totale omzet. De omzet is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € [REDACTED].
- d. De presentatie van de omzet laat zien dat het voorraadbeheer, de orderafhandeling, de facturatie en deels het debiteurenbeheer worden gedaan door [Z] en [Y]. De serviceorganisaties registreren de inkoop, verkopen en voorraadmutaties en wisselen deze gegevens per interface uit met de financiële administratie van [B].
- e. De externe accountant heeft de omzet van [REDACTED] aangemerkt als significante post. De externe accountant heeft een significant risico die het gevolg is van fraude ingeschat. Dit risico betreft de resultaatafhankelijke bonus van het management en een deel van het personeel, waardoor mogelijk het resultaat te hoog wordt verantwoord. De externe accountant heeft dit risico gekoppeld aan de bewering 'measurement' (rubricering) van de omzet.

Planning

- f. De externe accountant heeft controlewerkzaamheden opgezet om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de omzet [REDACTED]. De externe accountant heeft daartoe een combinatie van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden gepland om de volledigheid van de omzet [REDACTED] te controleren.
- g. De geplande systeemgerichte werkzaamheden bestaan ten eerste uit het gebruik maken van de ISAE 3402-rapportages van de accountants van de serviceorganisaties [Y] en [Z] om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties te kunnen vaststellen.
- h. De systeemgerichte werkzaamheden bestaan in de tweede plaats uit het zelfstandig vaststellen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij [B]. De accountant heeft in dat kader gepland om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen in het voorraadproces vast te stellen. Hij heeft niet gepland de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen van het inkoop- en verkoopproces vast te stellen, omdat hij van plan is gebruik te maken van de in vorige controles verkregen controle-informatie over de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen.
- i. De geplande gegevensgerichte werkzaamheden bestaan uit de beoordeling van de door [B] opgestelde goederenbeweging en uit het verrichten van cijferanalyses op de marge en de verstrekte kortingen.

Uitgevoerde systeemgerichte werkzaamheden

- j. De serviceorganisaties [Y] en [Z] zijn verantwoordelijk voor de verkoop van ██████████ en de verzorging van de orderverwerking, het voorraadbeheer, de facturatie en het debiteurenbeheer (feit d). De externe accountant heeft daarom gepland te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties. Hij heeft gepland om in dat verband gebruik te maken van de ISAE 3402-rapportages van de accountants van de serviceorganisaties. De externe accountant heeft deze ISAE 3402-rapportages van de accountants van de serviceorganisaties verkregen.
- k. Uit de ISAE 3402-rapportage over de interne beheersingsmaatregelen bij [Y] blijkt dat de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen niet afdoende is vastgesteld. De externe accountant heeft zijn conclusie over de effectieve werking als volgt vastgelegd:
- ‘Gebaseerd op het document ‘Independent accountants’ report on applying agreed-upon procedures concluderen wij dat nog niet voldoende werkzaamheden zijn verricht om te kunnen steunen op de interne beheersomgeving van [Y]. Zo is niet duidelijk of de werking van de IT General Controls is getest en of deze voor alle relevante applicaties is getest. Tevens is niet duidelijk of application controls aanwezig zijn en of deze juist werken’.
- l. Uit de ISAE 3402-rapportage over de interne beheersingsmaatregelen bij [Z] blijkt dat de betreffende accountant van de serviceorganisatie heeft geconcludeerd dat de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen over 2012 is vastgesteld. De externe accountant heeft echter vastgesteld dat uit de ISAE 3402-rapportage over de interne beheersingsmaatregelen blijkt dat onvoldoende controlewerkzaamheden zijn verricht om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij [Z] te kunnen vaststellen. De uitgevoerde werkzaamheden en resultaten ten aanzien van de algemene IT-beheersingsmaatregelen zijn niet beschreven, de omvang van de verrichte werkzaamheden is onvoldoende en de betreffende accountant heeft het assurancerapport niet ondertekend:
- ‘Wij merken op dat de uitgevoerde testwerkzaamheden en testresultaten met betrekking tot logische toegangsbeveiliging, wijzigingenbeheer en back-up & recovery niet zijn beschreven (...) Gebaseerd op het assurance report on internal controls under ISAE 3402 concluderen wij dat onvoldoende werkzaamheden lijken te zijn verricht om te kunnen steunen op de IT General Control procedures van [Z]. Het accountantsrapport is ook niet getekend en de rapportage is ook niet op briefpapier van de accountant uitgebracht’.
- m. De externe accountant heeft aanvullende controlewerkzaamheden verricht om alsnog de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties te kunnen vaststellen. Deze aanvullende controlewerkzaamheden bestaan uit het vaststellen dat de serviceorganisaties professionele organisaties met een goede naam betreffen, dat [B] zelfstandig de processen monitort, dat de door [B] opgestelde goederenbeweging is beoordeeld en dat de voorraden bij de serviceorganisaties worden geteld.

‘- We determined that both [Y] and [Z] are professional organizations with a good track record in the business.

- We determined that management of [B] monitors the processes and recordings of [Y] and [Z] in detail;

- We determined that a full flow of goods is prepared that reconciles to both sales and cost of sales. We tested the flow of goods in detail and noted no irregularities.

- We determined that the inventory at both [Y] and [Z] is counted on a yearly basis;

o [Z]: [B] management attends the inventory count 4 times a year. We review all findings and ensure that differences are properly recorded. We reviewed stock count procedures and proper coverage of the counts

o [Y]: Inventory is counted by a third party. We obtain the counting results, and determine that these are properly recorded

- Discounts and returns are monitored on a monthly basis by [B] management, by performing analytical review procedures on the business object queries. We reviewed these analyses as part of our audit work and noted no irregularities.

- We determined that no Cash relating processes take place by [Y] and [Z]. All cash is received on bank accounts owned by [B]. As such there is no risk *related to cash*.’

- n. De externe accountant heeft vastgelegd waarom geen aanvullende werkzaamheden nodig zijn. Hij heeft dus geen aanvullende werkzaamheden verricht om alsnog vast te stellen dat de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisaties effectief werken. Hieruit volgt dat de externe accountant heeft nagelaten controlewerkzaamheden te verrichten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de werking van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties.
- o. De externe accountant heeft op basis van de aanvullende werkzaamheden geconcludeerd dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties effectief werkten.
- p. De externe accountant heeft, naast de geplande controlewerkzaamheden ten aanzien van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties, gepland om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de volledigheid van de omzet bij [B] vast te stellen. Daartoe heeft hij meerdere interne beheersingsmaatregelen bij [B] onderkend die betrekking hebben op de verantwoording van de volledigheid van de omzet.
- q. De externe accountant heeft gepland dat hij de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen niet gedurende het lopende controlejaar wilde vaststellen, maar gebruik wilde maken van controle-informatie over de effectieve werking van deze maatregelen die tijdens een vorige controleperiode is verkregen (rouleren). Hij heeft daarom geen werkzaamheden in 2012 uitgevoerd om de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen vast te stellen. De externe accountant heeft daarbij echter veronachtzaamd dat een significant risico ten aanzien van de omzet was bepaald (feit e).

- r. De externe accountant heeft wel werkzaamheden verricht om de effectieve werking van drie interne beheersingsmaatregelen in het voorraadproces vast te stellen. Deze beheersingsmaatregelen hebben echter geen betrekking op de volledigheid van de verantwoorde omzet, maar op het bestaan van de voorraad. De AFM behandelt deze werkzaamheden in paragraaf 5.2.3.

Uitgevoerde gegevensgerichte werkzaamheden

- s. De accountant heeft naast de systeemgerichte werkzaamheden ook gegevensgerichte werkzaamheden gepland om de volledigheid van de verantwoorde omzet vast te stellen. Deze bestaan uit het beoordelen van de door [B] opgestelde verbandscontrole ‘goederenbeweging’ en het verrichten van gegevensgerichte cijferanalyses.

Verbandscontrole ‘Goederenbeweging’

- t. Door [B] is een verbandscontrole goederenbeweging op inkoopwaarde opgesteld op basis van de dagelijks door de twee serviceorganisaties aangeleverde informatie. Deze dagelijks aangeleverde informatie wordt door [B] vervolgens per interface verwerkt in haar financiële administratie. De goederenbeweging bestaat uit informatie met betrekking tot de ontvangsten, de kostprijs verkopen, de aantallen vernietigingen, de overige voorraadmutaties, en de voorraden (per ██████████) per 1 januari 2012 en per 31 december 2012. Het overzicht van de goederenbeweging en de financiële administratie van [B] worden dus opgebouwd met behulp van informatie van dezelfde bron: de door de serviceorganisaties dagelijks aangeleverde informatie.
- u. Bij een verbandscontrole bepaalt de accountant een verwachting van de (inkoopwaarde van de) omzet en vergelijkt deze met de verantwoorde (inkoopwaarde van de) omzet. Deze verwachting wordt opgebouwd vanuit de ontvangsten, de vernietigingen, de overige voorraadmutaties en de voorraden per 1 januari 2012 en per 31 december 2012. Om de verantwoorde omzet te kunnen controleren aan de hand van de verwachte omzet, is het essentieel dat de externe accountant de volledigheid en de juistheid van de verschillende onderdelen van de opgebouwde verwachting (soll) heeft vastgesteld.
- v. De externe accountant heeft echter niet beoordeeld of alle onderdelen van de verwachte omzet (soll) juist en volledig zijn. De externe accountant heeft namelijk niet onderkend dat de elementen van de verwachte omzet in de goederenbeweging van [B] zijn ontleend aan de door de serviceorganisaties aan [B] aangeleverde informatie die de basis vormt voor de financiële administratie. De externe accountant heeft uitsluitend afzonderlijke controlewerkzaamheden voor de voorraadwaarde per 31 december 2012 en de vernietigde voorraad uitgevoerd, maar onvoldoende en geen geschikte controlewerkzaamheden voor de ontvangsten, de voorraadwaarde per 1 januari 2012 en de overige voorraadmutaties. Voor deze onderdelen van de verwachte omzet heeft de externe accountant zich namelijk op de door de serviceorganisatie aangeleverde informatie gebaseerd, die ook de basis vormt voor de verwerking in de financiële administratie.
- w. Uit de documentatie in het controledossier blijkt voorts dat de externe accountant onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht om de juistheid van de vernietigde voorraad en het bestaan van de

voorraad per 31 december 2012 te kunnen vaststellen. De bevindingen ten aanzien van het bestaan van de voorraad [REDACTED] per 31 december 2012 worden in paragraaf 5.2.3 uitgebreid besproken. Hierna worden alleen de bevindingen ten aanzien van de juistheid van de voorraad vernietigde [REDACTED] toegelicht.

- x. Uit de goederenbeweging blijkt dat de kostprijs van de vernietigde [REDACTED] € [REDACTED] bedraagt en daarmee hoger is dan de kostprijs verkopen van [REDACTED] over 2012. De serviceorganisaties vernietigen [REDACTED] op basis van een door het management van [B] in Nederland genomen besluit. De externe accountant heeft de vernietigde waarde uitsluitend aangesloten op een spreadsheet van [B] waaruit per [REDACTED] de aantallen te vernietigen [REDACTED] blijken.
- y. De externe accountant heeft niet beoordeeld of de opdracht tot vernietiging is geautoriseerd door een bevoegd persoon. Bovendien heeft de externe accountant geen werkzaamheden gepland en uitgevoerd ten aanzien van de juistheid van de gegevens over vernietigde [REDACTED], bijvoorbeeld door middel van een aansluiting met onderliggende documentatie waaruit blijkt dat de [REDACTED] daadwerkelijk zijn vernietigd. Deze werkzaamheden zijn wel van belang om de juistheid van de voorraad vernietigde [REDACTED] te kunnen vaststellen.

Gegevensgerichte cijferanalyses

- z. De externe accountant heeft voorts gegevensgerichte cijferanalyses verricht op de marge per [REDACTED] en op het totaal van de verleende kortingen.
- aa. De externe accountant heeft voor de gegevensgerichte cijferanalyse op de marge per [REDACTED] gebruik gemaakt van een overzicht van [B] met de marge per [REDACTED] en dit overzicht aangesloten op de financiële administratie. In dit overzicht zijn zeven [REDACTED] opgenomen met opvallende marges die door de externe accountant zijn geselecteerd vanuit een bestand met meer dan [REDACTED]. De externe accountant heeft vastgesteld dat [B] een verklaring heeft gegeven voor deze opvallende marges. Deze komen de externe accountant logisch voor; hij heeft daar geen nader onderzoek naar verricht:

‘We reviewed the journals with a high positive and negative margin. Refer to column L, marked Blue. We ask the client for an explanation for these journals. We agreed with this explanations, refer to column P. The explanations all make sense, therefore we found no material differences.’

- bb. De externe accountant heeft geen verwachting ontwikkeld voor de marge per [REDACTED]. De externe accountant heeft evenmin de omvang van een eventueel verschil bepaald dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek. De externe accountant heeft de door [B] voor de marges gegeven verklaringen niet nader onderzocht. De externe accountant heeft uitsluitend bij zeven [REDACTED] van de meer dan [REDACTED] een nadere toelichting van [B] gevraagd en ontvangen. Overigens blijken uit de cijferanalyse meerdere opvallende marges van bijvoorbeeld [REDACTED]% en negatieve marges.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

72 van 139

- cc. De externe accountant heeft in het kader van de gegevensgerichte cijferanalyse op het totaal van de door [B] verleende kortingen op [REDACTED], uitsluitend het totaal van de verleende kortingen met voorgaand jaar vergeleken en de procentuele korting ten opzichte van de omzet berekend. De kortingen bedragen over 2012 in totaal € [REDACTED]. De door de externe accountant berekende mutatie is € [REDACTED]. De externe accountant heeft geconcludeerd dat deze mutatie niet materieel is. De externe accountant heeft de materialiteit echter bepaald op € [REDACTED], hetgeen betekent dat een mutatie van € [REDACTED] van materieel belang is. Dit is door de externe accountant niet onderkend.
- dd. De externe accountant heeft geen nadere controle-informatie verkregen over de juistheid van de verleende kortingen.

5.2.2.3 Analyse

De externe accountant heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen bij de jaarrekening van [B] over 2012 om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de externe accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren (COS 200.17). Met de door de externe accountant opgezette en uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft hij geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de volledigheid van de omzet van [B] (COS 500.6).

De omzet van [REDACTED] bedraagt € [REDACTED]. Het gaat om de grootste omzetstroom bij [B]. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € [REDACTED]. De omzet van [REDACTED] is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel (feit c). De externe accountant heeft dat onderkend en de omzet als significante post aangemerkt. Tevens heeft de externe accountant een significant risico ingeschat ten aanzien van de omzet (feit e). Hij heeft vervolgens controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd. Hij heeft daarbij gekozen voor een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden (feit f).

De externe accountant heeft met de uitgevoerde systeemgerichte werkzaamheden echter onvoldoende de opzet en werking van de voor de controle relevante interne beheersingsmaatregelen kunnen vaststellen. Op die manier heeft hij onvoldoende kunnen vaststellen dat deze interne beheersingsmaatregelen afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen voorkomen of ontdekken en corrigeren. Ook de gegevensgerichte werkzaamheden die door de externe accountant zijn uitgevoerd zijn onvoldoende gebleken om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te ontdekken. De gegevensgerichte werkzaamheden hebben de tekortkomingen in de systeemgerichte controlewerkzaamheden dan ook niet kunnen ondervangen. Met de combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden heeft de externe accountant aldus geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen om zijn oordeel op te baseren.

Systeemgerichte werkzaamheden (feit j-r)

Ten aanzien van de systeemgerichte werkzaamheden is van belang dat een belangrijk deel van de processen door [B] aan de serviceorganisaties [Y] en [Z] is uitbesteed. Zij verzorgen de orderverwerking, het voorraadbeheer, de facturatie en het debiteurenbeheer (feit j). [Y] en [Z] zijn serviceorganisaties in de zin van COS 402. In die COS

worden de vereisten van COS 315 en 330 nader uitgewerkt en toegelicht hoe de externe accountant te werk moet gaan bij het verwerven van inzicht in de aard en significantie van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en het effect daarvan op de voor de controle relevant zijnde interne beheersing van de gebruikende entiteit, dat voldoende is voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang en voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen. Zo dient de externe accountant bijvoorbeeld bij het inspelen op de ingeschatte risico's te bepalen of er voldoende en geschikte controle-informatie beschikbaar is aangaande de relevante in de financiële overzichten opgenomen beweringen vanuit vastleggingen die bij de gebruikende entiteit worden bewaard; en zo niet, verdere controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen of gebruik te maken van een andere accountant teneinde die werkzaamheden namens de accountant van de gebruiker uit te voeren bij de serviceorganisatie.

Om de volledigheid van de omzet te kunnen controleren, is het noodzakelijk om de betrouwbaarheid van de gegevens van de serviceorganisaties te beoordelen. Daar is een aantal mogelijkheden voor. De externe accountant kan zelf de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisaties vaststellen. Hij kan ook gebruik maken van de beoordeling door een andere accountant of gebruik maken van de zogenaamde ISAE 3402-rapportages van de accountants van de serviceorganisaties (zie COS 402.16; de ISAE 3402-rapportages zijn rapporten in de zin van COS 402.16). Dan moet wel op basis van die rapportages door de externe accountant kunnen worden vastgesteld dat de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen door de andere accountant is en kon worden vastgesteld.

De externe accountant heeft er hier voor gekozen gebruik te maken van de ISAE 3402-rapportages. Hij heeft deze rapportages ook verkregen en beoordeeld (feit j).

De externe accountant heeft vervolgens echter vastgesteld dat (1) uit de ISAE 3402-rapportage over [Y] blijkt dat de werking van de interne beheersingsmaatregelen bij [Y] niet is getoetst (feit k) en (2) uit de ISAE 3402-rapportage over [Z] blijkt dat de betrokken accountant onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te kunnen vaststellen (feit l). De externe accountant heeft vastgesteld dat de uitgevoerde werkzaamheden en resultaten ten aanzien van de algemene IT-beheersingsmaatregelen niet zijn beschreven, de omvang van de verrichte werkzaamheden onvoldoende blijkt en de betrokken accountant het rapport niet heeft ondertekend (feit l). De externe accountant heeft de conclusie getrokken dat hij zich voor de controle van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties dus niet op de ISAE 3402-rapportages kon baseren.

De externe accountant heeft vervolgens een aantal werkzaamheden verricht om alsnog de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij serviceorganisaties te kunnen vaststellen. Deze werkzaamheden bestonden uit het vaststellen dat de serviceorganisaties professionele organisaties met een goede naam betreffen, dat [B] zelfstandig de processen monitort, dat de door [B] opgestelde goederenbeweging is beoordeeld en dat de voorraden bij de serviceorganisaties worden geteld (feit m). Op basis van deze werkzaamheden heeft de externe accountant geconcludeerd dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties effectief werken en heeft hij geen verdere aanvullende werkzaamheden verricht (feit n en feit o). De werkzaamheden die de externe

accountant heeft verricht, hebben echter geen betrekking op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties. Zij zijn dan ook niet geschikt om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties. Hieruit volgt dat de externe accountant heeft nagelaten controlewerkzaamheden te verrichten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties.

De werkzaamheden die de externe accountant wel heeft verricht waren niet geschikt om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen vast te stellen. Dat organisaties professioneel zijn en een goede naam hebben, biedt geen grondslag voor de vaststelling van de effectieve werking van maatregelen (en evenmin voor het vaststellen van het bestaan van deze maatregelen). Dat [B] ook zelf processen monitort en een goederenbeweging opstelt, kan informatie geven over de processen bij [B] en kan in beginsel controle-informatie geven over de effectieve werking van de door de serviceorganisaties getroffen maatregelen. De accountant heeft echter niet onderbouwd of gecontroleerd dat [B] zelf afdoende effectieve interne beheersingsmaatregelen heeft getroffen waarmee ook de processen van de serviceorganisaties effectief worden beheerst. Daarnaast (zie hierna) heeft de externe accountant onvoldoende controlewerkzaamheden verricht om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij [B] zelf. Dat de voorraden bij de serviceorganisaties zijn vastgesteld, heeft evenmin betrekking op de vaststelling van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties.

De externe accountant heeft aldus niet de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties vastgesteld. Dit betekent dat de externe accountant voor de controle van de volledigheid van de omzet niet kan steunen op deze interne beheersingsmaatregelen.

Voorgaande geldt eveneens voor de beoordeling van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij [B] zelf. De externe accountant heeft wel meerdere interne beheersingsmaatregelen ten aanzien van de volledige verantwoording van de omzet bij [B] geïdentificeerd (feit p). Hij heeft echter nagelaten vervolgens ook werkzaamheden uit te voeren om de effectieve werking van deze maatregelen vast te stellen.

De externe accountant heeft niet de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen ten aanzien van het inkoop- en verkoopproces bij [B] zelf beoordeeld, omdat hij bij het vaststellen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen van deze processen rouleert. Dat wil zeggen dat hij gebruik maakt van de controle-informatie die hij heeft verkregen over de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen in een eerder controlejaar dan het huidige controlejaar. De externe accountant heeft daarbij ten onrechte veronachtzaamd dat hij op grond van COS 330.15 niet had mogen rouleren, maar in het controlejaar de effectieve werking van de betrokken interne beheersingsmaatregelen moeten toetsen, nu hij overeenkomstig COS 240.26 en COS 240.27 een significant risico ten aanzien van de omzet heeft ingeschat (feit q). Dit frauderisico ziet op het risico dat het resultaat van [B] te hoog wordt verantwoord vanwege bestaande bonusafspraken met het management en personeel van [B]. De externe accountant heeft dit frauderisico ten onrechte alleen gekoppeld aan de 'measurement' (rubricering) van de omzet. Op basis van deze door de externe accountant gegeven omschrijving, moet er vanuit worden gegaan dat dit frauderisico betrekking heeft op alle aspecten van

opbrengstenverantwoording, zoals de juistheid en de volledigheid van de omzet. Zodoende had de externe accountant de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen van [B] die zien op de opbrengstenverantwoording in het huidige controlejaar dienen vast te stellen.

De externe accountant heeft wel werkzaamheden verricht om de effectieve werking van drie interne beheersingsmaatregelen in het voorraadproces vast te stellen. Zoals uit paragraaf 5.2.3 blijkt heeft de externe accountant met de betreffende controlewerkzaamheden echter geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen (feit r). Andere interne beheersingsmaatregelen bij [B] zelf heeft de accountant niet beoordeeld.

De externe accountant heeft dan ook geen voldoende en geen geschikte systeemgerichte controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij [B] en haar serviceorganisaties ten aanzien van de volledigheid van de omzet te kunnen vaststellen.

Gegevensgerichte werkzaamheden (feit s-dd)

De externe accountant heeft onvoldoende gegevensgerichte controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de omzet ██████████. De gegevensgerichte werkzaamheden die de externe accountant heeft verricht, betreffen het beoordelen van de door [B] opgestelde verbandscontrole ‘goederenbeweging’ en het verrichten van gegevensgerichte cijferanalyses (feit s).

Bij een verbandscontrole dient de accountant een verwachting van de (inkoopwaarde van de) omzet te bepalen en deze te vergelijken met de verantwoorde (inkoopwaarde van de) omzet. Om de verantwoorde omzet te kunnen controleren aan de hand van de verwachte omzet, is het essentieel dat de externe accountant de volledigheid en de juistheid van de opgebouwde verwachting (soll) van de verschillende onderdelen heeft vastgesteld. Dat is hier niet gebeurd (feit u en v).

De externe accountant heeft wel voor de voorraadwaarde per 31 december 2012 en de vernietigde voorraad afzonderlijke controlewerkzaamheden verricht, maar dat niet voor de ontvangsten, de voorraadwaarde per 1 januari 2012 en de overige voorraadmutaties gedaan. Voor al die onderdelen heeft de externe accountant zich gebaseerd op de door de serviceorganisatie aangeleverde informatie, die ook de basis voor de verantwoorde omzet vormt. Zodoende heeft de externe accountant niet de juistheid en de volledigheid van de opgebouwde verwachting vastgesteld. Deze controlewerkzaamheden waren dus niet geschikt om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (feit v).

De externe accountant heeft voorts onvoldoende controle-informatie verkregen uit de controlewerkzaamheden die zijn verricht om de juistheid van de vernietigde voorraad ██████████ te kunnen vaststellen (feit w).

De externe accountant heeft niet beoordeeld of de opdracht tot vernietiging wel door een bevoegd persoon is geautoriseerd. Hij heeft evenmin werkzaamheden gepland en uitgevoerd ten aanzien van de juistheid van de gegevens over vernietigde ██████████ (feit y). Hij heeft dan ook onvoldoende controlewerkzaamheden verricht om

voldoende en geschikte controle-informatie over de juistheid van de voorraad vernietigde [REDACTED] te verkrijgen. Dit terwijl de kostprijs van de vernietigde [REDACTED] € [REDACTED] bedraagt en daarmee hoger is dan de kostprijs verkopen van [REDACTED] over 2012.

De externe accountant heeft eveneens met de verrichte gegevensgerichte cijferanalyses geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de volledigheid van de omzet.

Het betreft in de eerste plaats de gegevensgerichte cijferanalyse op de marge per [REDACTED] (feit z). De externe accountant heeft daarvoor gebruik gemaakt van een overzicht van [B] met de marge per [REDACTED]; hij heeft dit aangesloten op de financiële administratie. De externe accountant heeft echter geen verwachting ontwikkeld voor de marge per [REDACTED]. De externe accountant heeft evenmin de omvang van een eventueel verschil bepaald dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek. Uit de cijferanalyse blijkt dat zich meerdere opvallende marges van bijvoorbeeld [REDACTED] % en ook negatieve marges voordoen. Uit het bestand van meer dan [REDACTED] [REDACTED] met dus meerdere opvallende marges heeft de externe accountant echter slechts [REDACTED] met opvallende marges geselecteerd. Hij heeft vervolgens uitsluitend [B] om een verklaring gevraagd en aangegeven dat deze verklaringen hem logisch voorkwamen. Hij heeft geen nadere vragen gesteld, en geen nader onderzoek naar de door [B] gegeven verklaringen gedaan. Deze beperkte gegevensgerichte cijferanalyse is in deze omstandigheden, waaronder alleen al het totale aantal [REDACTED] en het gegeven dat van meerdere opvallende marges blijkt, niet geschikt om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (feit aa en bb).

Het betreft in de tweede plaats de gegevensgerichte cijferanalyse op het totaal van de door [B] verleende kortingen op [REDACTED]. De omvang van deze kortingen over 2012 bedroeg € [REDACTED]. Ook hier zijn de opgezette en uitgevoerde controlewerkzaamheden onvoldoende om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. De externe accountant heeft er voor gekozen de verleende kortingen te beoordelen aan de hand van een vergelijking met de in het vorige jaar verleende kortingen. Een dergelijke vergelijking kan geschikte controle-informatie geven, maar de externe accountant heeft geheel nagelaten om vast te stellen of en zo ja waarom die vergelijking hier tot voldoende en geschikte controle-informatie leidt. Het tweede gebrek in de controlewerkzaamheden is dat de externe accountant de door hem vastgestelde mutatie ten opzichte van vorig jaar als niet materieel beoordeeld. Dat staat haaks op de uitgangspunten die hij voorafgaand aan de controle heeft geformuleerd. Daarbij heeft hij zelf als materieel bedrag (materialiteit) € [REDACTED] vastgesteld. De mutatie ten aanzien van de kortingen op [REDACTED] ligt veel hoger en bedraagt € [REDACTED]. Gezien de omvang van de kortingen en de mutatie van de kortingen past het niet dat de externe accountant deze mutatie als 'niet materieel' aanmerkt en er vervolgens voor kiest geen aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten. Die aanvullende controlewerkzaamheden hadden bijvoorbeeld kunnen bestaan uit het beoordelen van de juistheid van de verleende kortingen, door bijvoorbeeld de onderliggende overeenkomsten te beoordelen of de autorisaties van de kortingen door bevoegde personen. Dergelijke controlewerkzaamheden zijn niet verricht (feit cc en dd).

De externe accountant heeft dan ook onvoldoende controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd die geschikt zijn om voldoende en geschikte controle-informatie over de volledigheid van de omzet te verkrijgen.

Zienswijze EY

In haar zienswijze op het concept-rapport geeft EY aan dat de AFM niet heeft vermeld dat uitsluitend ██████████ die reeds volledig zijn voorzien uit hoofde van incurantheid voor vernietiging in aanmerking komen.

Reactie AFM

De AFM merkt op dat daarbij niet naar het controledossier is verwezen en evenmin een nadere onderbouwing is verstrekt. Deze stelling is daarom niet in de bevindingen verwerkt. De opmerking van EY doet overigens niet aan de vaststellingen van de AFM af.

De externe accountant heeft niet beoordeeld of de opdracht tot vernietiging wel door een bevoegd persoon is geautoriseerd. Hij heeft evenmin werkzaamheden gepland en uitgevoerd ten aanzien van de juistheid van de gegevens over vernietigde ██████████ (feit y). Hij heeft dan ook onvoldoende controlewerkzaamheden verricht om voldoende en geschikte controle-informatie over de juistheid van de voorraad vernietigde ██████████ te verkrijgen. Dit terwijl de kostprijs van de vernietigde ██████████ € ██████████ bedraagt en daarmee hoger is dan de kostprijs verkopen van ██████████ over 2012.

De zienswijze op het concept-rapport doet aan de bevindingen van de AFM dus niet af.

5.2.3 Bestaan en waardering voorraad ██████████

5.2.3.1 Norm

COS 200.17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.’

COS 330.4 luidt: ‘In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

- a. Gegevensgerichte controle – een controlemaatregel die is opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te ontdekken. Gegevensgerichte controles bestaan uit:
 - i. Detailcontroles (van transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen); en
 - ii. Gegevensgerichte cijferanalyses;
- b. Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen – een controlemaatregel die is opgezet om de werking te evalueren van interne beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen of het ontdekken en corrigeren van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.’

COS 500.6 luidt: ‘De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn voor het doel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.’

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

78 van 139

COS 501.4: 'Indien de voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het bestaan en de conditie van de voorraad door:

- a. Het bijwonen van de fysieke voorraadopname, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is, teneinde:
 - i. De instructies en procedures van het management voor het vastleggen en beheersen van de resultaten van de fysieke voorraadopname van de entiteit te evalueren;
 - ii. De uitvoering van de voorraadopnameprocedures van het management te observeren;
 - iii. De voorraad te inspecteren; en
 - iv. Opnames ter toetsing uit te voeren;
- b. Controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de definitieve voorraadregistraties van de entiteit om te bepalen of zij op accurate wijze een weergave zijn van de actuele resultaten van de voorraadopname.'

5.2.3.2 Feiten onderzoeksrapport

Algemeen

- a. De voorraad [REDACTED] is een materiële post in de jaarrekening. De voorraad bedraagt circa € [REDACTED] en bestaat voor circa € [REDACTED] uit de voorraad [REDACTED]. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € [REDACTED].
- b. De externe accountant heeft de voorraad [REDACTED] als significante post aangemerkt. Voor zowel het bestaan als de waardering van de voorraad heeft de accountant inherente risico's ingeschat.
- c. De [REDACTED] gaan direct van de [REDACTED] naar serviceorganisaties [Y] en [Z]. Dit betekent dat de voorraad [REDACTED] zich fysiek in [REDACTED] en [REDACTED] bevindt.

Bestaan van voorraad

- d. De externe accountant heeft gepland om het bestaan van de voorraad [REDACTED] vast te stellen door middel van het bepalen van de effectieve werking van één onderkende interne beheersingsmaatregel en door middel van het beoordelen van de tussentijdse voorraadinventarisaties en de voorraadinventarisaties per 31 december 2012.

Systeemgerichte werkzaamheden

- e. De externe accountant heeft ten aanzien van één interne beheersingsmaatregel die betrekking heeft op het bestaan van de voorraad [REDACTED] de effectieve werking vastgesteld. Het gaat om de werkzaamheden ten aanzien van de tweewekelijkse aansluiting door een medewerker van [B] tussen de gereedmelding van de externe [REDACTED] met de ontvangstmutatatie door de serviceorganisaties om zodoende de juistheid en volledigheid van de ontvangen [REDACTED] vast te stellen. Hierbij dienen eventuele verschillen door de medewerker van [B] te worden verklaard.
- f. De werkzaamheden van de externe accountant bestonden eruit dat hij tweemaal zelf de aansluiting van de gereedmelding door de externe [REDACTED] op de ontvangstmutatatie door de serviceorganisatie heeft

opgesteld. De externe accountant heeft niet vastgesteld of [B] deze aansluiting opstelt en eventuele verschillen verklaart. De externe accountant heeft dus geen controlewerkzaamheden verricht ten aanzien van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel van [B]. De externe accountant heeft wel de conclusie getrokken dat de interne beheersingsmaatregel effectief werkt.

- g. Daarnaast blijken uit de door de externe accountant opgestelde aansluiting meerdere verschillen tussen de gereedmelding van de ██████████ en de ontvangstmutaties bij de serviceorganisaties. Voorts blijkt dat bij meerdere door de serviceorganisaties verantwoorde ontvangsten geen sprake is van een gereedmelding van de ██████████. Dat vormde voor de externe accountant geen aanleiding voor aanvullende controlewerkzaamheden of bijstelling van de conclusie dat de interne beheersingsmaatregel van [B] effectief was.

Inventarisaties

- h. De externe accountant heeft de inventarisaties per 31 december 2012 van [Y] en [Z] beoordeeld om controle-informatie te verkrijgen over het bestaan van de voorraad ██████████.
- i. [Y] inventariseert haar voorraad ██████████. [B] heeft een accountant uit ██████████ ingeschakeld om door middel van een deelwaarneming per 21 januari 2013 het bestaan van de voorraad per 31 december vast te stellen. De externe accountant heeft de rapportage van deze accountant uit ██████████ aan [B] beoordeeld.
- j. Uit de rapportage blijkt dat de accountant uit de ██████████ 75 ██████████ heeft geselecteerd en in zijn deelwaarneming meerdere verschillen heeft vastgesteld. Zo bleek dat in meer dan █ % van de deelwaarneming een verschil tussen de aantallen fysieke voorraad en de aantallen volgens de voorraadadministratie aanwezig is van meer dan █ % ten opzichte van de voorraadadministratie en dat deze verschillen nog worden uitgezocht door [Y]:

‘We have also attached an inventory variance report for all of the ██████████ sampled. The ██████████ with quantity differences over █ % are marked with an asterisk. The few ██████████ with the largest differences were discussed with ██████████ at [Y] and she is researching the differences’

- k. De externe accountant heeft niet beoordeeld of de getelde aantallen ██████████ juist zijn verwerkt in de voorraadadministratie. De externe accountant heeft evenmin nadere werkzaamheden verricht om de geconstateerde verschillen te beoordelen. Hij heeft ook geen nadere informatie verkregen over een mogelijke verklaring voor de verschillen.
- l. [Z] inventariseert tweemaal per jaar een deel van de voorraad ██████████. De externe accountant heeft het door [B] opgestelde Excel-overzicht met de uitkomsten van één telling (de tussentijdse telling van juli 2012) in het controledossier opgenomen en vastgesteld dat ██████████ ██████████ zijn geteld, dat de grootste verschillen zijn uitgezocht en dat [Z] een verklaring geeft voor deze verschillen:

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

80 van 139

‘Stock count at [Z] is performed twice a year (July and YE). Every time 250 [redacted] are counted. In this sheet [redacted] rows with [redacted] noted, therefor agreed with the selection of counted [redacted]. We filtered all items when the difference of the stock on hand and the stock counted was more than [redacted]. In the case that the difference is more than [redacted] there is a recount performed and difference is investigated by [redacted]. All large differences are provided with an explanation. Other items are not recounted but the difference is recorded in the inventory level. Agreed’

- m. De externe accountant heeft niet door middel van een eigen waarneming vastgesteld of de telling accuraat heeft plaatsgevonden. Hij heeft ook niet beoordeeld of de uitkomsten van de inventarisatie juist zijn verwerkt in de voorraadadministratie. De door [Z] vermelde verklaring bij de verschillen heeft hij niet nader onderzocht.

Waardering van voorraad

- n. Voor de waardering van de voorraad [redacted] heeft de externe accountant controlewerkzaamheden verricht op de cumulatieve afschrijving van de [redacted] van de [redacted] en op de voorziening mogelijke incurantheid voor de [redacted] van de voorraad [redacted]. Hiervoor heeft hij het geschatte verkooppatroon en de juiste indeling van [redacted] naar segmenten beoordeeld.
- o. [B] waardeert haar voorraad [redacted] tegen vervaardigingsprijs. De vervaardigingsprijs van de [redacted] bestaat uit ‘[redacted]’ en ‘[redacted]’.
- p. De [redacted] betreffen kosten zoals [redacted], [redacted] en [redacted]. Deze kosten worden bij het gereedkomen van een [redacted] geactiveerd en in tien jaar afgeschreven op basis van het geschatte verkooppatroon per segment. Deze segmenten betreffen [redacted], zoals [redacted] en [redacted]. De cumulatieve afschrijving op [redacted] bedraagt per 31 december 2012 € [redacted].
- q. De [redacted] betreffen vooral het [redacted] en [redacted]. De [redacted] vormen de kostprijs per [redacted]. [B] vormt een voorziening wegens mogelijke incurantie voor de [redacted] gebaseerd op het geschatte verkooppatroon per segment (verwachting nog te verkopen [redacted]) en de huidige voorraadaantallen. De voorraad waarvan door [B] wordt ingeschat dat deze niet meer wordt verkocht, wordt volledig voorzien als incurant. De voorziening voor incurantie bedraagt per 31 december 2012 € [redacted].

Planning

- r. De externe accountant heeft gepland de waardering van de voorraad gegevensgericht te controleren door het beoordelen van de door [B] gehanteerde uitgangspunten bij de berekening van de afschrijving van de [redacted] en de voorziening wegens incurantie voor [redacted].
- s. De externe accountant heeft de waardering van de voorraad beoordeeld aan de hand van door [B] opgestelde spreadsheets van de voorraadwaarde per [redacted], de indeling per [redacted] naar segmenten, het

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

81 van 139

geschatte verkooppatroon en het verkooppatroon 2012. De externe accountant heeft de door [B] berekende afschrijving op de [REDACTED] en de door [B] berekende voorziening voor incurantie op de [REDACTED] aangesloten op de financiële administratie. Tevens heeft de externe accountant voor enkele [REDACTED] de rekenkundige juistheid van de berekende afschrijving en de voorziening vastgesteld.

Gegevensgerichte werkzaamheden

Verkooppatroon

- t. Het geschatte verkooppatroon is gebaseerd op het werkelijke verkooppatroon van 2010. De externe accountant heeft dit geschatte verkooppatroon per segment in het door [B] opgestelde spreadsheet (feit s) vergeleken met het door [B] opgestelde werkelijke verkooppatroon van 2012. De externe accountant heeft geen controlewerkzaamheden verricht om vast te stellen dat dit werkelijke verkooppatroon juist is, bijvoorbeeld door het verkooppatroon aan te sluiten op de verkopen zoals vastgelegd in de voorraadadministratie.

- u. De externe accountant heeft geconcludeerd dat het geschatte verkooppatroon acceptabel is:

‘Based on the work performed and its findings we conclude that the sales pattern for depreciation of fixed production costs & inventory provision is in line with actual sales pattern and therefore acceptable as basis for depreciation and inventory provision.’

- v. Het werkelijke verkooppatroon van 2012 per segment wijkt op onderdelen af van het geschatte verkooppatroon. Zo blijkt onder meer dat bij het segment ‘[REDACTED]’ de verkopen in het [REDACTED] [REDACTED] % hebben bedragen op basis van de werkelijke verkopen 2012, terwijl het geschatte patroon uitgaat van [REDACTED] % verkopen in het [REDACTED]. De externe accountant heeft deze verschillen niet nader geanalyseerd. Zo heeft hij niet beoordeeld wat het effect van deze verschillen is op de afschrijving van de [REDACTED] en de voorziening incurantie.

Segmenten

- w. Het geschatte verkooppatroon in jaren is verschillend per segment, waarmee het segment waarin een [REDACTED] wordt ingedeeld van belang is voor de bepaling van de afschrijving van de [REDACTED] en de voorziening voor incurantie voor de [REDACTED]. De externe accountant heeft geen controlewerkzaamheden verricht om vast te stellen dat een [REDACTED] is ingedeeld in het juiste segment.

5.2.3.3 Analyse

De externe accountant heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen bij de jaarrekening van [B] over 2012 om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de externe accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren (COS 200.17). De externe accountant heeft immers nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over het bestaan en de waardering van de voorraad [REDACTED] van [B] (COS 500.6).

De voorraad [REDACTED] bedraagt € [REDACTED] en bestaat voor circa € [REDACTED] uit de voorraad [REDACTED]. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € [REDACTED]. De voorraad [REDACTED] is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel (feit a). De externe accountant heeft de voorraad dan ook als significante post aangemerkt en inherente risico's ingeschat voor zowel het bestaan als de waardering van de voorraad (feit b). De externe accountant heeft systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden opgezet en uitgevoerd. Zowel ten aanzien van het bestaan van de voorraad [REDACTED] als ten aanzien van de waardering van de voorraad [REDACTED] heeft de externe accountant echter onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Bestaan van voorraad [REDACTED] (feit d t/m m)

De externe accountant heeft er voor gekozen het bestaan van de voorraad [REDACTED] vast te stellen door de effectieve werking van de door hem onderkende interne beheersingsmaatregel vast te stellen en door de voorraadinventarisaties per 31 december 2012 te beoordelen (feit d). Op beide onderdelen zijn onvoldoende controlewerkzaamheden gepland en uitgevoerd.

De externe accountant heeft één interne beheersingsmaatregel vastgesteld ten aanzien van het bestaan van de voorraad. Deze maatregel houdt in dat een medewerker van [B] tweewekelijks de aansluiting van de gereedmelding van de externe [REDACTED] op de ontvangstmutatatie door de serviceorganisaties beoordeeld, met als doel de juistheid en volledigheid van de door de serviceorganisaties ontvangen [REDACTED] vast te stellen. De beheersingsmaatregel houdt ook in dat de medewerker van [B] eventuele verschillen verklaart (feit e).

De externe accountant geeft aan systeemgerichte werkzaamheden te hebben verricht en de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregel te hebben beoordeeld. Hij heeft echter niet de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregel vastgesteld. Hij heeft uitsluitend (beperkte) gegevensgerichte werkzaamheden verricht, door zelf twee keer de aansluiting tussen de gereedmelding van de externe [REDACTED] op de ontvangstmutatatie door de serviceorganisaties vast te stellen. Hij heeft nagelaten vast te stellen of die aansluiting ook tweewekelijks door de medewerker van [B] wordt beoordeeld. Hij heeft eveneens nagelaten vast te stellen of eventuele verschillen wel door [B] worden verklaard (feit f). De door hem verrichte controlewerkzaamheden zijn dus onvoldoende en niet geschikt om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel van [B] te kunnen beoordelen, of zelfs maar te kunnen vaststellen of die maatregel wordt toegepast. De externe accountant heeft dus wel gepland de interne beheersingsmaatregel die betrekking heeft op de voorraad [REDACTED] te beoordelen, maar hij heeft die beoordeling niet gedaan.

De wel door hem verrichte gegevensgerichte werkzaamheden zijn voorts eveneens onvoldoende. De externe accountant heeft als gezegd tweemaal zelf de aansluiting tussen de gereedmelding door de externe [REDACTED] en de ontvangstmutataties door de serviceorganisaties vastgesteld. Daaruit blijkt dat er meerdere verschillen tussen deze aantallen zijn. Er blijkt tevens uit dat er meerdere ontvangsten van [REDACTED] door de serviceorganisaties worden verantwoord, terwijl er geen sprake is van een gereedmelding van de [REDACTED]. Dat is voor de externe accountant echter geen aanleiding geweest om nader onderzoek naar (het bestaan van en) de werking van de interne beheersingsmaatregel te doen (feit g).

De externe accountant heeft vastgesteld dat de interne beheersingsmaatregel ten aanzien van het bestaan van de voorraad ██████████, effectief werkt. De door de externe accountant geplande en uitgevoerde werkzaamheden waren echter niet geschikt om dat te kunnen vaststellen, nu hij geen systeemgerichte controlewerkzaamheden heeft verricht in de zin van COS 330.4, maar heeft volstaan met gegevensgerichte werkzaamheden.

De externe accountant heeft ook met zijn controlewerkzaamheden ten aanzien van de inventarisaties per 31 december 2012 van de voorraad bij [Y] en bij [Z] geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over het bestaan van de voorraad ██████████ (feit h).

Bij [Y] heeft de externe accountant gebruik gemaakt van een op verzoek van [B] door een accountant uit ██████████ vastgestelde deelwaarneming van het bestaan van de voorraad per 31 december 2012 (feit i). De lokale accountant heeft meerdere verschillen geconstateerd, waaronder dat in meer dan █% van de deelwaarneming een verschil aanwezig is tussen de fysieke voorraad en de voorraadadministratie van meer dan █% ten opzichte van de voorraadadministratie. Deze verschillen zouden door [Y] nog worden uitgezocht (feit j). De externe accountant heeft niets met deze vaststellingen door de lokale accountant gedaan en geen aanvullende controlewerkzaamheden verricht om de verschillen te kunnen beoordelen of inzicht te krijgen in een mogelijke verklaring voor deze verschillen. Hij heeft evenmin beoordeeld of de getelde aantallen ██████████ juist zijn verwerkt in de voorraadadministratie (feit k). Daarmee heeft hij onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie over het bestaan van de voorraad ██████████ bij [Y] te verkrijgen.

Ten aanzien van het bestaan van de voorraad ██████████ bij [Z] is dat eveneens het geval. De externe accountant heeft daar niet meer gedaan dan aan de hand van een door [B] opgesteld overzicht vaststellen dat [Z] ██████████ heeft geteld en dat [Z] een verklaring voor verschillen heeft gegeven (feit l). De externe accountant heeft geen enkele controlewerkzaamheid – bijvoorbeeld door middel van een eigen waarneming - verricht om vast te stellen of de telling door [Z] juist en volledig heeft plaatsgevonden (COS 501.4). Hij heeft geen enkel onderzoek gedaan naar de door [Z] gegeven verklaringen voor verschillen. Evenmin heeft hij beoordeeld of de uitkomsten van de inventarisatie juist in de voorraadadministratie zijn verwerkt (feit m).

De geplande en verrichte controlewerkzaamheden zijn dan ook onvoldoende en niet geschikt om voldoende en geschikte controle-informatie over het bestaan van de voorraad ██████████ te verkrijgen. De externe accountant heeft daarmee in strijd met COS 500.6 gehandeld.

Waardering voorraad ██████████ (feit n t/m w)

De externe accountant heeft onvoldoende controlewerkzaamheden gepland en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de waardering van de voorraad ██████████.

[B] waardeert haar voorraad ██████████ tegen vervaardigingsprijs. De vervaardigingsprijs van een ██████████ bestaat uit de ██████████ en de ██████████ (feit o). Bij beide elementen speelt het geschatte verkooppatroon en de juiste indeling van de ██████████ naar segmenten een belangrijke rol. De ██████████ worden afgeschreven op

basis van het geschatte verkooppatroon ██████████ (feit p). Ten aanzien van de ██████████ wordt een voorziening wegens mogelijke incourantie getroffen op basis van het geschatte verkooppatroon per segment en de huidige voorraadaantallen (feit q).

Het geschatte verkooppatroon is gebaseerd op het verkooppatroon van 2010. De externe accountant heeft het geschatte verkooppatroon per segment vergeleken met het door [B] opgestelde werkelijke verkooppatroon van 2012 (feit t). De externe accountant heeft op basis daarvan geconcludeerd dat het geschatte verkooppatroon acceptabel is (feit u). De vraag waarom een controle aan de hand van het verkooppatroon van 2012 geschikt is om het geschatte verkooppatroon mee te vergelijken, is echter niet door de externe accountant gesteld en onderzocht. Die vraag dient zich te meer aan omdat de externe accountant op meerdere onderdelen heeft vastgesteld dat het geschatte verkooppatroon dat door [B] als basis voor de waardering van de voorraad ██████████ wordt gebruikt, afwijkt van het werkelijke verkooppatroon van 2012. Zo blijkt onder meer dat bij het segment '██████████' de verkopen in het ██████████ % hebben bedragen op basis van de werkelijke verkopen 2012, terwijl het geschatte patroon uitgaat van % verkopen in het ██████████. De externe accountant heeft deze verschillen niet nader geanalyseerd. Zo heeft hij niet beoordeeld wat het effect van deze verschillen is op de afschrijving van de ██████████ en de voorziening incourantie (feit v). De externe accountant heeft tevens geen controlewerkzaamheden verricht om te kunnen vaststellen of het door [B] opgestelde werkelijke verkooppatroon 2012 juist is, bijvoorbeeld door de aansluiting met de verkopen in de voorraadadministratie vast te stellen. Aanvullende controlewerkzaamheden zijn achterwege gelaten.

In de tweede plaats zijn geen controlewerkzaamheden verricht om vast te stellen dat een ██████████ in het juiste segment is ingedeeld. De verkooppatronen tussen de segmenten verschillen echter, en een juiste indeling in de segmenten is dus bepaald van belang voor de bepaling van de afschrijving van de ██████████ en de voorziening voor incourantie voor ██████████ (feit w).

Uit het voorgaande volgt dat de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie heeft verkregen om de waardering van de voorraad ██████████ te kunnen vaststellen.

5.2.4 Conclusie [B]

De externe accountant heeft aldus bij de wettelijke controle van [B] over 2012 in strijd gehandeld met COS 200.17 en COS 500.6, waarbij hij tevens het bepaalde in COS 402.16 en 501.4 niet in acht heeft genomen. De geconstateerde tekortkomingen brengen tevens mee dat de externe accountant in strijd heeft gehandeld met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid, alsmede van professioneel gedrag, zoals neergelegd in artikel A-100.4VGC, zoals verder uitgewerkt in artikel A-130 en A-150 VGC. Deze gedragsregels schrijven immers voor dat de externe accountant handelt in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften – zoals de COS – en dat hij zich houdt aan de voor hem relevante wet- en regelgeving.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

85 van 139

5.3 [C]

Statutaire naam	[C]
Boekjaar	2012
Externe accountant	
Datum controleverklaring	
Strekking controleverklaring	Goedkeurend voor zowel getrouwheid als rechtmatigheid,
OKB	Ja
Intern kwaliteitsonderzoek	Nee
Activiteiten	Openbaar bestuur
Verslaggevingsgrondslag	
Kerncijfers	
1. Balanstotaal	1. €
2. Baten	2. €
3. Resultaat voor bestemming	3. €
Materialiteit	€

5.3.1 Samenvatting

De externe accountant heeft bij de wettelijke controle van [C] over 2012 onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de rechtmatigheid van de aanbestedingen en de waardering van de grondexploitaties (COS 500.6). Deze posten zijn van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel.

Rechtmatigheid aanbestedingen

De externe accountant heeft gepland de rechtmatige totstandkoming van inkooptransacties van [C] in overeenstemming met de Europese aanbestedingsrichtlijnen gegevensgericht te controleren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit een deelwaarneming van inkoopopdrachten waarvoor medewerkers van de interne controleafdeling van [C] in opdracht van de externe accountant aan de hand van brondocumentatie vaststellen of de geselecteerde inkoopopdrachten rechtmatig zijn. De uitvoering van de werkzaamheden van de externe accountant was echter op relevante onderdelen ontoereikend en daarmee kon de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkrijgen. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- controlewerkzaamheden te verrichten om de betrouwbaarheid vast te stellen van het overzicht zoals verkregen van [C] met alle inkooptransacties. De externe accountant heeft namelijk nagelaten een aansluiting te maken van het overzicht op de financiële administratie. Tevens heeft de externe accountant nagelaten controlewerkzaamheden te verrichten op de rechtmatigheid van inkooptransacties die zijn ontstaan in de periode tussen de datum van het overzicht en de balansdatum;

- geschikte controlewerkzaamheden te verrichten om vast te stellen dat de werkzaamheden van de interne controleafdeling van [C] adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant (COS 610). Hij heeft namelijk niet:
 - werkzaamheden van de interne controleafdeling van [C] herhaald ('reperformance'), zelfstandig soortgelijke werkzaamheden uitgevoerd of de uitvoering van de werkzaamheden van de interne controleafdeling geobserveerd;
 - de beoordeling van de werkprogramma's die de interne controleafdeling heeft ingevuld met voldoende diepgang verricht;
 - nadere vragen gesteld over de door de externe accountant geconstateerde bijzonderheden die blijken uit de werkzaamheden van de interne controleafdeling van [C].

Waardering grondexploitatie

De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren om de waardering van de grondexploitaties te controleren. De gronden in exploitatie worden gewaardeerd tegen de reeds bestede kosten en gerealiseerde opbrengsten en de nog te verwachten kosten en opbrengsten. De werkzaamheden bestonden met name uit het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne controleafdeling van [C] voor het vaststellen van de effectieve werking van de onderkende interne beheersingsmaatregelen. De externe accountant heeft ook gepland gebruik te maken van een waarderingsdeskundige uit het EY-netwerk voor de beoordeling van de plausibiliteit van enkele veronderstellingen in de berekening van de waardering van geselecteerde grondexploitaties. De uitvoering van de werkzaamheden van de externe accountant was echter op relevante onderdelen ontoereikend en daarmee kon de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkrijgen. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- in voldoende mate de werkzaamheden van de interne controleafdeling van [C] te evalueren en daarop controlewerkzaamheden uit te voeren om te bepalen of de werkzaamheden van de interne controleafdeling adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant (COS 610);
- controlewerkzaamheden te verrichten om de relevantie en de redelijkheid te evalueren van de bevindingen en conclusies in de rapportage van de waarderingsdeskundige (COS 620);
- voor een geselecteerde grondexploitatie controlewerkzaamheden te verrichten om de juistheid vast te stellen van de herziene exploitatieopzet waarbij het verwachte tekort aanzienlijk is verlaagd;
- voldoende controlewerkzaamheden te verrichten op specifieke onderdelen van de waardering van de grondexploitatie. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:
 - de totale verantwoorde waarde van de grondexploitaties aan te sluiten op de projectenadministratie van [C] waarin de grondkosten en grondopbrengsten worden verantwoord;
 - voldoende controlewerkzaamheden te verrichten op de nog te verwachten kosten, bijvoorbeeld door het uitvoeren van detailcontroles op bestekken of voorcalculaties van aannemers;
 - voldoende controlewerkzaamheden te verrichten op de nog te verwachten opbrengsten (o.a. de geschatte opbrengsten per woning), bijvoorbeeld door het uitvoeren van detailcontroles op aansluitingen met voorcalculaties, marktonderzoeksrapporten en de [REDACTED] grondprijzenbrief.

De externe accountant heeft aldus nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Hij was derhalve niet in staat om uit de verkregen controle-informatie redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kon baseren. Daarmee heeft hij in strijd gehandeld met hetgeen COS 200.17 voorschrijft. Hierdoor heeft de externe accountant geen redelijke mate van zekerheid verkregen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten, op basis waarvan hij kan vaststellen dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de regels voor financiële verslaggeving (COS 200.11). Desalniettemin heeft de externe accountant een goedkeurende controleverklaring bij de jaarrekening afgegeven. Dit betekent dat de externe accountant een goedkeurende controleverklaring in het maatschappelijk verkeer heeft gebracht, zonder dat daaraan de vereiste controlewerkzaamheden zijn vooraf gegaan.

De externe accountant heeft aldus bij de wettelijke controle van [C] over 2012 in strijd gehandeld met COS 200.17 en COS 500.6, waarbij hij tevens het bepaalde in COS 610.11, 610.12 en 620.12 niet in acht heeft genomen. De geconstateerde tekortkomingen brengen tevens mee dat de externe accountant in strijd heeft gehandeld met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid, alsmede van professioneel gedrag, zoals neergelegd in artikel A-100.4 VGC, zoals verder uitgewerkt in artikel A-130 en A-150 VGC.

5.3.2 De rechtmatigheid van de aanbestedingen

5.3.2.1 Norm

COS 200.17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.’

COS 500.6 luidt: ‘De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn voor het doel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.’

COS 610.11 luidt: ‘Om gebruik te maken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors dient de externe accountant die werkzaamheden te evalueren en daarop controlewerkzaamheden uit te voeren om te bepalen of zij adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant.’

COS 610.12 luidt: ‘Om te bepalen of de door de interne auditors uitgevoerde specifieke werkzaamheden adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant, dient de externe accountant te evalueren of:

- a. De werkzaamheden werden verricht door interne auditors die beschikken over adequate vaktechnische training en vaardigheid;
- b. Op de werkzaamheden naar behoren toezicht is uitgeoefend, of ze naar behoren werden beoordeeld en gedocumenteerd;

- c. Adequate controle-informatie is verkregen om de interne auditors in staat te stellen redelijke conclusies te trekken;
- d. De bereikte conclusies onder de gegeven omstandigheden passend zijn en of alle rapportages opgesteld door de interne auditors consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden; en
- e. Eventuele uitzonderingen of ongebruikelijke aangelegenheden die door de interne auditors naar voren zijn gebracht, naar behoren worden opgelost.'

COS 620.12 luidt: 'De accountant dient het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren, met inbegrip van:

- a. De relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige, alsmede de consistentie ervan met overige controle-informatie;
- b. Indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruikmaken van significante veronderstellingen en methoden omvatten, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden in de omstandigheden; en
- c. Indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruikmaken omvatten van brongegevens die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, de relevantie, de volledigheid en het accuraat zijn van die brongegevens.'

5.3.2.2 Feiten onderzoeksrapport

Algemeen

- a. De controle van de rechtmatigheid van aanbestedingen heeft betrekking op het vaststellen of inkooptransacties in overeenstemming met het inkoopbeleid en de Europese aanbestedingsrichtlijnen tot stand zijn gekomen. De hiermee samenhangende financiële beheershandelingen kunnen op verschillende momenten ontstaan, bijvoorbeeld bij het afsluiten van een inkoopovereenkomst, bij het afnemen van goederen en diensten binnen bestaande overeenkomsten of bij het boeken en betalen van inkoopfacturen.
- b. De omvang van de financiële beheershandelingen die samenhangen met de totstandkoming van inkooptransacties, is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De externe accountant heeft in zijn controleverklaring geoordeeld dat de baten, lasten en balansmutaties in 2012 rechtmatig tot stand zijn gekomen.
- c. De externe accountant heeft ten aanzien van de totstandkoming van inkooptransacties een inherent risico onderkend voor het niet voldoen aan de rechtmatigheidseisen.

Planning

- d. De externe accountant had gepland om de controle op de totstandkoming van inkoopopdrachten in overeenstemming met de Europese aanbestedingsrichtlijnen systeemgericht te controleren.

- e. De externe accountant heeft gedurende de uitvoering van de controlewerkzaamheden zijn planning aangepast en besloten om de totstandkoming van inkoopopdrachten in overeenstemming met de Europese aanbestedingsrichtlijnen geheel gegevensgericht te controleren door middel van een deelwaarneming van de inkoopopdrachten die Europees aanbesteed zouden moeten worden. De externe accountant heeft gepland om deze gegevensgerichte werkzaamheden te laten verrichten door medewerkers van de afdeling [REDACTED] ([REDACTED]) van [C].
- f. De externe accountant heeft daarvoor in de eerste plaats een selectie voor zijn deelwaarneming bepaald. Om die selectie te kunnen bepalen, heeft de externe accountant gepland inzicht te verkrijgen in alle inkooptransacties.
- g. De externe accountant heeft daartoe van [C] een Excel-overzicht gekregen waarin de inkoopvolumes per crediteur zijn weergegeven.

Controlewerkzaamheden

Betrouwbaarheid informatie voor bepaling deelwaarneming

- h. De externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht om de betrouwbaarheid van dit overzicht met inkoopvolumes per crediteur vast te stellen. Zo heeft de externe accountant bijvoorbeeld geen aansluiting gemaakt op de financiële administratie, waardoor de externe accountant niet heeft vastgesteld of de gehele populatie inkopen geselecteerd kon worden in de controle.
- i. Verder blijkt uit het Excel-overzicht van [C] dat dit is opgesteld in oktober 2012. De externe accountant heeft geen nadere controlewerkzaamheden verricht om vast te stellen of de inkooptransacties die na oktober 2012 zijn ontstaan, rechtmatig zijn. Uit vastleggingen van [REDACTED] kan worden afgeleid dat de inkoopvolumes over november en december 2012 ongeveer [REDACTED] bedragen.

Evaluatie werkzaamheden [REDACTED]

- j. De externe accountant heeft op basis van het verkregen Excel-overzicht van [C] de omvang van de deelwaarneming bepaald en de te testen items geselecteerd.
- k. De externe accountant heeft de medewerkers van de afdeling [REDACTED] verzocht om de [REDACTED] deelwaarnemingen uit te voeren om gebruik te kunnen maken van hun werkzaamheden. Deze [REDACTED] deelwaarnemingen zijn onderverdeeld in drie deelpopulaties van respectievelijk [REDACTED], [REDACTED] en [REDACTED] deelwaarnemingen. Daarbij heeft de betreffende medewerker van [REDACTED] de rechtmatigheid van de geselecteerde inkoopopdracht aan de hand van de brondocumentatie beoordeeld.
- l. De externe accountant heeft vervolgens een review verricht ten aanzien van elf deelwaarnemingen. Onderverdeeld over de drie deelpopulaties gaat het om 2, 3 en 6 deelwaarnemingen.

- m. De externe accountant heeft in dat verband uitsluitend een review ten aanzien van de door de medewerkers van ██████ gehanteerde en ingevulde werkprogramma's verricht. De externe accountant heeft geen herhaling van werkzaamheden die door ██████ zijn uitgevoerd, verricht ('reperformance'). De externe accountant heeft evenmin zelfstandig soortgelijke items onderzocht of de uitvoering van de werkzaamheden door ██████ geobserveerd. De door ██████ verrichte deelwaarnemingen betreffen de enige verrichte controlewerkzaamheden.
- n. De externe accountant heeft voorts uitsluitend de elf werkprogramma's van de medewerkers van ██████ in het controledossier opgenomen. Uit het controledossier blijkt niet dat de externe accountant controlewerkzaamheden ten aanzien van de werkprogramma's heeft verricht. Verder kan uit het controledossier niet worden afgeleid of en zo ja welke vragen de externe accountant naar aanleiding van de review heeft gesteld. Zo heeft hij geen enkel controleteken op de werkprogramma's aangebracht.
- o. Uit de werkzaamheden van ██████ blijken voorts bijzonderheden. Zo blijkt uit een intern memo van [C] een onrechtmatigheid van € ██████ op het inkoopsegment ██████. De externe accountant heeft deze bijzonderheid niet opgemerkt. De externe accountant heeft evenmin in deze of andere bijzonderheden aanleiding gezien om nadere vragen te stellen teneinde vast te kunnen stellen of de door ██████ uitgevoerde werkzaamheden wel geschikt waren.
- p. Uit de werkzaamheden van ██████ blijkt dat geen controlewerkzaamheden zijn verricht ten aanzien van inkooptransacties binnen de deelwaarneming waarvan de inkoopcontracten in het jaar voorafgaand aan het boekjaar 2012 tot stand zijn gekomen. ██████ heeft ten aanzien van deze transacties uitsluitend vastgesteld dat het contract van voor 2012 dateert. ██████ heeft ten aanzien van die contracten geen rechtmatigheidsbeoordeling uitgevoerd. Deze situatie doet zich in ieder geval voor bij 7 van de 11 deelwaarnemingen, die de externe accountant heeft geselecteerd voor zijn review.
- q. ██████ heeft daarbij aangegeven dat een eventuele onjuiste aanbesteding niet ten laste van 2012 hoeft te worden gebracht.
- r. De externe accountant heeft niet beoordeeld of de conclusie van ██████ dat een eventuele onjuiste aanbesteding van een voor 2012 afgesloten contract niet ten laste van 2012 hoeft te worden gebracht, terecht is. Zo heeft de externe accountant niet vastgesteld of de rechtmatigheid van de betreffende inkoopcontracten inderdaad in voorgaande jaren reeds is beoordeeld en of een hierbij geconstateerde onrechtmatigheid terecht geen effect heeft op 2012. De externe accountant heeft dus geen controle-informatie verkregen over de rechtmatigheid van inkooptransacties waarvan de inkoopcontracten voor 2012 tot stand zijn gekomen.

5.3.2.3 Analyse

De externe accountant heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen bij de jaarrekening van [C] over 2012 om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de externe

accountant in staat wordt gesteld redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren (COS 200.17). De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de rechtmatigheid van de aanbestedingen van [C] (COS 500.6).

De rechtmatigheid van de aanbestedingen van [C] en de daaraan gerelateerde posten zijn van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel (feit b). De externe accountant heeft een inherent risico onderkend voor het niet voldoen aan de rechtmatigheidseisen ten aanzien van dit onderdeel (feit c). De externe accountant heeft in zijn controleverklaring geoordeeld dat de baten, lasten en balansmutaties in 2012 rechtmatig tot stand zijn gekomen. De omvang van de financiële beheershandelingen die met de totstandkoming van inkooptransacties in overeenstemming met de Europese aanbestedingsrichtlijnen samenhangen, is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel (feit b). Bij de controle van de rechtmatigheid gaat het om het vaststellen of de inkooptransacties in overeenstemming met het ██████████ inkoopbeleid en de Europese aanbestedingsrichtlijnen tot stand zijn gekomen (feit a).

De externe accountant heeft uiteindelijk gepland om zijn controle geheel gegevensgericht uit te voeren door middel van een deelwaarneming van de inkoopopdrachten die Europees aanbesteed zouden moeten worden. Hij heeft gepland om de gegevensgerichte werkzaamheden door medewerkers van de afdeling ██████████ (██████) van [C] te laten verrichten en in zijn controle gebruik te maken van die werkzaamheden (feit e).

De externe accountant heeft wel gepland om op die manier kort gezegd de rechtmatigheid van de aanbestedingen te controleren, maar hij heeft onvoldoende controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd om hiermee voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, en wel om twee redenen. In de eerste plaats heeft hij de betrouwbaarheid van het overzicht dat hij van [C] heeft verkregen en waarop hij zijn eigen deelwaarneming heeft gebaseerd, onvoldoende vastgesteld. In de tweede plaats heeft hij de werkzaamheden van ██████████ onvoldoende geëvalueerd en gecontroleerd. Op deze twee redenen wordt hierna nader ingegaan.

Onvoldoende vaststelling betrouwbaarheid informatie voor bepaling deelwaarneming (feit h en i)

De externe accountant heeft onvoldoende de betrouwbaarheid vastgesteld van het door [C] opgestelde overzicht op basis waarvan hij zijn deelwaarneming heeft bepaald. De externe accountant had gepland om inzicht te krijgen in alle inkooptransacties (feit f). Hij zou dan op basis daarvan zijn deelwaarneming kunnen bepalen. Hij heeft echter geen werkzaamheden verricht om de betrouwbaarheid van het overzicht dat hij van [C] heeft gekregen, vast te stellen. Zo heeft hij bijvoorbeeld geen aansluiting gemaakt op de financiële administratie, waardoor de externe accountant niet heeft vastgesteld of in zijn controle wel uit de gehele populatie inkopen geselecteerd konden worden (feit h).

Uit het Excel-overzicht van [C] blijkt voorts dat het in oktober 2012 is opgesteld, maar de externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht om vast te stellen of de inkooptransacties die na oktober 2012 zijn ontstaan, rechtmatig zijn. Dit terwijl uit vastleggingen van ██████████ kan worden afgeleid dat de inkoopvolumes over november en december 2012 ongeveer € ██████████ bedraagt en dus van materieel belang is (feit i).

Onvoldoende evaluatie en controlewerkzaamheden ■■■■ (feiten j t/m r)

De externe accountant heeft onvoldoende de werkzaamheden van de afdeling ■■■■ van [C] geëvalueerd en daarop controlewerkzaamheden uitgevoerd om te bepalen of de werkzaamheden van ■■■■ adequaat zijn voor de doelstelling van de accountant.

De externe accountant heeft de interne auditors (de medewerkers van ■■■■) ingezet voor de uitvoering van ■■■■ deelwaarnemingen. De betrokken ■■■■ medewerkers hebben in dat verband de rechtmatigheid van de geselecteerde inkoopopdrachten aan de hand van de brondocumentatie beoordeeld (feit k).

COS 610 heeft betrekking op de verantwoordelijkheden van de externe accountant als hij gebruik maakt van de werkzaamheden van interne auditors. De externe accountant heeft de afdeling ■■■■ van [C] als interne auditors in de zin van COS 610 aangemerkt en ook op die manier van de afdeling ■■■■ gebruik willen maken. Uit COS 610 volgt dat de externe accountant de werkzaamheden van ■■■■ dan voldoende dient te evalueren en daarop voldoende controlewerkzaamheden dient uit te voeren, om te bepalen of de werkzaamheden die de interne auditors uitvoeren wel adequaat zijn voor de doelstelling van de externe accountant. Hier is die doelstelling dat voldoende en geschikte controle-informatie over de rechtmatigheid van de inkooptransacties wordt verkregen.

COS 610.11 bepaalt in dat verband dat de externe accountant om gebruik te maken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors die werkzaamheden dient te evalueren en daarop controlewerkzaamheden dient uit te voeren. Alinea A6 van COS 610 bepaalt vervolgens:

‘De aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd op specifieke werkzaamheden van de interne auditors zullen afhangen van de inschatting door de externe accountant van het risico van een afwijking van materieel belang, van de evaluatie van de interne auditfunctie, alsmede van de evaluatie van de specifieke werkzaamheden van de interne auditors. Dergelijke controlewerkzaamheden kunnen omvatten:

- Het onderzoeken van items die reeds door de interne auditors zijn onderzocht;
- Het onderzoeken van andere soortgelijke items;
- Het observeren van werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd.’

Zie voorts: COS 610.12: ‘Om te bepalen of de door de interne auditors uitgevoerde specifieke werkzaamheden adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant, dient de externe accountant te evalueren of:

- a. De werkzaamheden werden verricht door interne auditors die beschikken over adequate vaktechnische training en vaardigheid;
- b. Op de werkzaamheden naar behoren toezicht is uitgeoefend, of ze naar behoren werden beoordeeld en gedocumenteerd;
- c. Adequate controle-informatie is verkregen om de interne auditors in staat te stellen redelijke conclusies te trekken;
- d. De bereikte conclusies onder de gegeven omstandigheden passend zijn en of alle rapportages opgesteld door de interne auditors consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden; en

e. Eventuele uitzonderingen of ongebruikelijke aangelegenheden die door de interne auditors naar voren zijn gebracht, naar behoren worden opgelost.’

De externe accountant heeft een inherent risico onderkend voor het niet voldoen aan de rechtmatigheidseisen van de aanbestedingen. De door ██████ verrichte deelwaarnemingen zijn de enige controlewerkzaamheden die op dat vlak zijn verricht. De externe accountant heeft echter niet de werkzaamheden verricht die nodig zijn om gebruik te kunnen maken van de werkzaamheden van ██████. Uit onder andere Alinea A6 van COS 610 volgt dat die controlewerkzaamheden verder gaan dan een enkele review. Met deze review van de documentatie van ██████ ziet de externe accountant alleen hetgeen ██████ heeft vastgelegd. De externe accountant verkrijgt hiermee geen informatie of ██████ bijvoorbeeld wel rekening heeft gehouden met alle relevante aspecten, die de externe accountant zelf zou hebben vastgesteld indien de externe accountant zelf de controlewerkzaamheden had verricht aan de hand van de brondocumentatie. Hij had bijvoorbeeld een reperformance aan de hand van brondocumentatie kunnen verrichten of de werkzaamheden kunnen observeren. Hij heeft echter niets van dat alles gedaan. De externe accountant heeft niet de items die al door ██████ zijn onderzocht, herhaald (geen “reperformance” verricht), geen andere soortgelijke items onderzocht en geen werkzaamheden van ██████ geobserveerd. De externe accountant heeft ten onrechte aanvullende controlewerkzaamheden achterwege gelaten. Hij heeft zich ten onrechte beperkt tot een review op de door ██████ gehanteerde en ingevulde werkzaamheden (feit m).

De review van de elf werkprogramma’s die hij wel heeft verricht, heeft voorts onvoldoende diepgang. De elf werkprogramma’s zijn wel in het controledossier opgenomen, maar er blijkt geheel niet dat de externe accountant werkzaamheden heeft verricht en of, en zo ja welke, vragen hij naar aanleiding van de review heeft gesteld. Er is ook geen enkel controleteken op de werkprogramma’s aangebracht (feit n).

Uit de werkzaamheden van ██████ blijken voorts bijzonderheden die voor de externe accountant aanleiding hadden moeten zijn om nadere vragen te stellen om vast te stellen of de werkzaamheden van ██████ wel geschikt waren. Zo blijkt uit een werkprogramma van een medewerker van ██████ dat zich een onrechtmatigheid van € ██████ voordoet (op het inkoopsegment mobiele telefonie). De externe accountant heeft dit echter niet opgemerkt. Hij heeft hier geen aanleiding in gezien om de passendheid van de conclusies van ██████ te evalueren. Hij heeft evenmin geëvalueerd of bijzonderheden die ██████ naar voren brengt naar behoren worden opgelost (COS 610.12) (feit o).

De externe accountant heeft aangegeven dat bij 7 van de 11 deelwaarnemingen het contract van voor 2011 is, zodat hij dat contract niet zou hoeven te beoordelen. De externe accountant had echter – zoals in elk geval – wel moeten beoordelen of zich een onrechtmatigheid in het betrokken contract voordeed, en zo ja, of hij daar vervolgens in 2012 verder naar diende te kijken. De externe accountant heeft echter niet vastgesteld of de rechtmatigheid van de inkoopcontracten van voor 2012 al was beoordeeld, en of, als sprake is van een onrechtmatigheid, dit terecht geen effect heeft op 2012. De externe accountant heeft dan ook geen controle-informatie verkregen over de rechtmatigheid van inkooptransacties waarvan de contracten voor 2012 zijn afgesloten (feit p t/m r).

De externe accountant heeft gelet op het voorgaande onvoldoende controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie over de rechtmatige totstandkoming van inkooptransacties in overeenstemming met Europese aanbestedingsregels te verkrijgen.

Zienswijze EY

In haar reactie op het concept-rapport heeft EY ten aanzien van de constatering van de AFM dat de externe accountant onvoldoende de betrouwbaarheid heeft vastgesteld van het door [C] opgestelde overzicht, aangegeven dat zij had begrepen dat het controleteam aan de hand van computerbestanden had laten zien dat de maanden november en december 2012 wel in de controle zijn betrokken, maar dat die bestanden ten onrechte niet zouden zijn opgenomen in het controledossier.

Reactie AFM

In het controledossier zijn geen controlewerkzaamheden ten aanzien van november en december 2012 opgenomen. Uit het controledossier blijkt ook niet dat de betreffende maanden in de controle zouden zijn betrokken. Dat deze maanden niet in de controle zijn betrokken, blijkt ook uit het door ████████ opgestelde reviewmemo, waarin het inkoopvolume over november en december is te herleiden (feit i). Blijkens dit document is deze inkoopwaarde ongeveer € ████████ en niet meegenomen in de interne controle van ████████. De externe accountant heeft wel aangegeven dat hij, als de controle in oktober wordt uitgevoerd, op grond van de interne controlestandaarden van EY¹⁷ niet verplicht zou zijn ook november en december in de controle te betrekken. Deze controlestandaarden hebben echter betrekking op een ‘test of controls’ (systeemgerichte werkzaamheden) en niet op de “test of detail” (gegevensgerichte werkzaamheden) die de externe accountant heeft gepland en verricht. Uit het controledossier blijkt voorts niet dat de externe accountant heeft overwogen of en waarom hij aanvullende controlewerkzaamheden voor de resterende verslagperiode diende te verrichten of achterwege kon laten.

De externe accountant had zich dus niet tot een overzicht t/m oktober 2012 mogen beperken, en zich niet zonder nadere controlewerkzaamheden op een door [C] opgesteld Excel-overzicht mogen baseren bij het bepalen van zijn deelwaarneming.

Door zijn deelwaarneming op deze manier te bepalen, en door onvoldoende de betrouwbaarheid van het door de ████████ opgestelde overzicht te controleren, heeft hij geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de rechtmatigheid van de aanbestedingen van [C].

De zienswijze op het concept-rapport doet aldus niet af aan de bevindingen van de AFM.

¹⁷ GAM/SAG E01_1 en _2

5.3.3 De waardering van de grondexploitaties

5.3.3.1 Norm

COS 200.17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.’

COS 500.6 luidt: ‘De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn voor het doel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.’

5.3.3.2 Feiten onderzoeksrapport

Algemeen

- s. De grondexploitaties bedragen € ██████████. Daarmee zijn de grondexploitaties van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening van [C] als geheel. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € ██████████.
- t. De waardering van de grondexploitaties omvat enerzijds de reeds bestede kosten en de reeds gerealiseerde opbrengsten. De waardering van de grondexploitatie omvat anderzijds de verwachte kosten en de verwachte opbrengsten ter bepaling van de eventuele voorziening voor een nadelig resultaat. Onder de kosten worden in dit verband verstaan de verwervingskosten, de sloopkosten, de kosten voor het bouw- en woonrijp maken van grond, de rentekosten en diverse plankosten.
- u. De externe accountant heeft een significant risico onderkend voor de waardering van de grondexploitaties.

Planning

- v. De externe accountant heeft een combinatie van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden gepland voor de controle van de waardering van de grondexploitaties.
- w. De externe accountant heeft gepland gebruik te maken van ██████████ van [C] voor het vaststellen van de effectieve werking van de onderkende interne beheersingsmaatregelen.
- x. De externe accountant heeft voor een deel van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden gepland om gebruik te maken van de Real Estate Advisory van EY (EY REAS) als waarderingsdeskundige.

*Systeemgerichte controlewerkzaamheden*Evaluatie werkzaamheden

- y. De externe accountant heeft gepland de effectieve werking van zeven interne beheersingsmaatregelen vast te stellen die betrekking hebben op de waardering van de grondexploitaties. Daarvoor heeft de externe accountant gebruik gemaakt van de werkzaamheden die door [REDACTED] zijn verricht.
- z. [REDACTED] verricht zelfstandig werkzaamheden om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen binnen [C] vast te stellen. [REDACTED] hanteert een werkprogramma per deelproces van de grondexploitaties. Het betreft de volgende deelprocessen:
- het verwerven van gronden;
 - het verkopen van gronden;
 - het uitvoeren van planexploitaties;
 - de totstandkoming van ‘Voortgang Grote Projecten inclusief herziening planexploitaties’.
- aa. De externe accountant heeft gepland om [REDACTED] % (2 deelwaarnemingen) van de door [REDACTED] onderzochte items zelfstandig te onderzoeken. Dit zelfstandige onderzoek betreft een herhaling van de werkzaamheden van [REDACTED] (‘reperformance’).
- bb. [REDACTED] heeft in haar controleplan meerdere interne beheersingsmaatregelen beschreven. Dit betreffen echter niet de interne beheersingsmaatregelen die door de externe accountant zijn onderkend.
- cc. De externe accountant heeft voorts uitsluitend een herhaling van de werkzaamheden van [REDACTED] verricht voor wat betreft het deelproces ‘het verkopen van gronden’. De externe accountant heeft voor de overige deelprocessen geen herhaling van werkzaamheden uitgevoerd.
- dd. Uit de rapportage van [REDACTED] ten aanzien van het deelproces ‘het verkopen van gronden’ blijken verder bevindingen, zoals fouten in het verkoopregister en de afwezigheid van een aansluiting tussen het verkoopregister en de financiële administratie. De externe accountant heeft niet beoordeeld wat deze bevindingen betekenen voor de werking van de door hem onderkende interne beheersingsmaatregelen. De externe accountant heeft vervolgens wel geconcludeerd dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken.
- ee. De externe accountant heeft voorts bij één van de twee door hem opnieuw onderzochte items geconstateerd dat het door [REDACTED] gehanteerde werkprogramma ontbreekt.

*Gegevensgerichte controlewerkzaamheden*Evaluatie werkzaamheden EY REAS

- ff. De externe accountant heeft EY REAS als deskundige ingeschakeld om de plausibiliteit te beoordelen van enkele veronderstellingen ten aanzien van verwachte kosten en opbrengsten in de berekening van de

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

97 van 139

waardering van tien geselecteerde grondexploitaties. Deze veronderstellingen hebben betrekking op de indexatie van kosten en opbrengsten, de gehanteerde disconteringsvoet, de gehanteerde looptijd en het gehanteerde uitgiftetempo van woningen. EY REAS heeft meerdere constatering en gedaan naar aanleiding van de door haar verrichte werkzaamheden. Zo stelt EY REAS onder meer:

- dat de gebruikte marktrapporten “wel 2 jaar oud zijn”;
- dat “het uitgiftetempo hoger is dan de marktvraag”; en
- dat de “geplande uitgiftes ambitieus lijken”.

gg. De externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht om de relevantie en redelijkheid van de bevindingen en conclusies in de rapportage van EY REAS te evalueren. Zo blijkt bijvoorbeeld niet of de externe accountant vragen heeft gesteld aan de deskundigen van EY REAS over wat de impact is van de twee jaar oude marktrapporten en het ambitieus veronderstelde uitgiftetempo van woningen.

Beoordeling aanpassingen project ‘[REDACTED]’

hh. Het project ‘[REDACTED]’ heeft per 31 december 2012 een boekwaarde van € [REDACTED]. [C] heeft in 2012 besloten de toekomstige investeringen in [REDACTED] te activeren en af te schrijven in plaats van deze als kosten voor het betreffende project te beschouwen. Door deze aanpassing in de uitgangspunten is het verwachte tekort per 31 december 2012 van € [REDACTED] naar € [REDACTED] verlaagd. [C] heeft voor € [REDACTED] een voorziening gevormd.

ii. De externe accountant heeft bij Directoraat Vaktechniek van EY geconsulteerd of deze verwerkingswijze acceptabel is. Uit de reactie van het Directoraat Vaktechniek blijkt dat deze verwerkingswijze acceptabel wordt geacht.

jj. De externe accountant heeft vervolgens uitsluitend vermeld dat een externe partij een nieuwe exploitatieopzet heeft gemaakt voor dit project, dat de kosten voor de [REDACTED] gemiddeld € [REDACTED] per vierkante meter bedragen en dat dit zou zijn afgestemd met een planeconoom. De externe accountant heeft niet de juistheid van de herziene schattingen beoordeeld, door bijvoorbeeld de schattingen aan te sluiten op de berekeningen van de derde partij, de berekening aan te sluiten op brondocumentatie zoals offertes of de herziene voorziening na te rekenen.

Werkzaamheden belangrijke onderdelen van de waardering

kk. [C] voert een projectadministratie in de applicatie ‘[REDACTED]’. In deze applicatie worden per project enerzijds de reeds bestede kosten en gerealiseerde opbrengsten en anderzijds de nog te verwachten kosten en opbrengsten ter bepaling van de eventuele voorziening voor een nadelig resultaat verantwoord. Hierbij worden de nog te verwachten kosten en opbrengsten contant gemaakt.

ll. De externe accountant heeft de totaal verantwoorde waarde van de grondexploitaties, die in de jaarrekening voor € [REDACTED] is verantwoord, niet aangesloten op de projectadministratie vanuit de applicatie [REDACTED].

- mm. De externe accountant heeft voorts geen gegevensgerichte controlewerkzaamheden verricht ten aanzien van de nog te verwachten kosten. De nog te verwachten kosten zijn relevant voor de bepaling van een eventuele voorziening per project. Deze kosten bestaan onder andere uit de kosten die nog moeten worden gemaakt vanwege aannemers, eigen personeel, materialen etc. De externe accountant heeft echter bijvoorbeeld geen detailcontrole verricht aan de hand van bestekken of voorcalculaties van aannemers.
- nn. De door EY REAS verrichte werkzaamheden ten aanzien van de nog te verwachten kosten hebben daar ook geen betrekking op. Deze werkzaamheden hebben uitsluitend betrekking op de redelijkheid van de verwachte kostenstijging (aan de hand van de algemene verwachtingen voor de markt), maar dus niet op de juistheid van de begrote kosten.
- oo. De externe accountant heeft tot slot geen gegevensgerichte controlewerkzaamheden verricht ten aanzien van de nog te verwachten opbrengsten. De nog te verwachten opbrengsten zijn relevant voor de bepaling van een eventuele voorziening per project. De nog te verwachten opbrengsten bestaan onder andere uit de geschatte opbrengsten per woning. De externe accountant heeft echter bijvoorbeeld geen detailcontrole verricht door aansluitingen te maken met voorcalculaties, marktonderzoeksrapporten of de ██████████ grondprijzenbrief.
- pp. De door EY REAS verrichte werkzaamheden ten aanzien van de opbrengsten hebben uitsluitend betrekking op de redelijkheid van de verwachte opbrengstenstijging en ook hier niet op de juistheid en volledigheid van de begrote opbrengsten.

5.3.3.3 Analyse

De externe accountant heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen bij de jaarrekening van [C] over 2012 om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de externe accountant in staat wordt gesteld redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren (COS 200.17). De externe accountant heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de waardering van de grondexploitaties (COS 500.6).

De grondexploitaties bedragen € ██████████ en zijn zowel vanwege de aard als vanwege de omvang van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € ██████████ (feit a). De externe accountant heeft voorts een significant risico voor de waardering van de grondexploitaties onderkend (feit c). Hij heeft een combinatie van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden gepland voor de controle van de waardering van de grondexploitaties (feit d).

De externe accountant heeft met de uitgevoerde systeemgerichte werkzaamheden onvoldoende de opzet en werking van de voor de controle relevante interne beheeringsmaatregelen kunnen vaststellen. Op die manier heeft hij onvoldoende kunnen vaststellen dat deze interne beheeringsmaatregelen afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen voorkomen of ontdekken en corrigeren. Ook de gegevensgerichte werkzaamheden die door de externe accountant zijn uitgevoerd zijn onvoldoende gebleken om afwijkingen van materieel belang op het

niveau van beweringen te ontdekken. De gegevensgerichte werkzaamheden hebben de tekortkomingen in de systeemgerichte controlewerkzaamheden dan ook niet kunnen ondervangen. Met de combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden heeft de externe accountant aldus geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen om zijn oordeel op te baseren.

De door de externe accountant uitgevoerde werkzaamheden zijn niet voldoende en niet geschikt om de volgende redenen:

1. hij heeft de werkzaamheden van de afdeling ■■■■ van [C] onvoldoende geëvalueerd en daarmee onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd om te bepalen of de werkzaamheden van ■■■■ adequaat zijn voor de doelstelling van de externe accountant;
2. hij heeft onvoldoende geëvalueerd of de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige EY Real Estate Advisory Services (EY REAS) adequaat zijn;
3. hij heeft de juistheid van de materiële aanpassingen in de exploitatieopzet van het project “■■■■” onvoldoende beoordeeld; en
4. hij heeft op belangrijke onderdelen van de waardering van grondexploitaties geen werkzaamheden opgezet en uitgevoerd.

Ad 1) Onvoldoende evaluatie werkzaamheden ■■■■ (feiten g t/m m)

De externe accountant heeft gebruik gemaakt van de door ■■■■ van [C] verrichte werkzaamheden om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen voor de waardering van de grondexploitaties vast te stellen (feit e en g).

Uit COS 610 volgt dat de externe accountant de werkzaamheden van ■■■■ dan voldoende dient te evalueren en daarop voldoende controlewerkzaamheden dient uit te voeren, om te bepalen of de werkzaamheden die de interne auditors uitvoeren, wel adequaat zijn voor de doelstelling van de externe accountant. ■■■■ hanteert voor het eigen onderzoek naar de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen een werkprogramma per deelproces. In het controleplan van de werkprogramma's heeft ■■■■ meerdere interne beheersmaatregelen beschreven. Dat zijn echter niet de interne beheersingsmaatregelen die door de externe accountant zijn onderkend en waarvan hij de effectieve werking wilde vaststellen (feit j). De externe accountant heeft daar verder geen gevolgen aan verbonden. Hij heeft daardoor onvoldoende beoordeeld of de werkzaamheden die ■■■■ volgens haar werkprogramma verricht, wel toereikend zijn opgezet om de werking van de interne beheersingsmaatregelen die de accountant heeft onderkend, te onderzoeken.

De externe accountant heeft wel gepland om ■■■■ % van de door ■■■■ onderzochte items zelfstandig te onderzoeken door de werkzaamheden van ■■■■ te herhalen (feit i), maar hij heeft de door hem uitgevoerde reperformance echter beperkt tot één deelproces (“verkopen gronden”). De andere ■■■■ deelprocessen waar ■■■■ werkprogramma's voor heeft opgesteld, heeft de externe accountant dan ook ten onrechte niet in zijn controlewerkzaamheden door middel van een reperformance betrokken (feit k).

Ten aanzien van het deelproces “verkopen gronden” blijken uit de rapportage van ■■■■ bevindingen te zijn vastgesteld zoals fouten in het verkoopregister en geen aansluiting tussen het verkoopregister en de financiële

administratie. De externe accountant heeft daar geen gevolgen aan verbonden. Hij heeft ook niet beoordeeld wat deze bevindingen betekenen voor de werking van de door hem onderkende interne beheersingsmaatregelen. Zijn werkzaamheden bieden dan ook onvoldoende grond voor de door hem getrokken conclusie dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken (feit l).

De externe accountant heeft verder vastgesteld dat bij één van de twee door hem opnieuw onderzochte items het werkprogramma van ██████ ontbreekt. Hij heeft ten aanzien van één van de twee items dus ook niet kunnen evalueren of de werkzaamheden die ██████ heeft verricht – waar hij dus niet bekend mee is – wel adequaat zijn voor zijn eigen doelstellingen (feit m).

De externe accountant heeft gezien dit alles de werkzaamheden van ██████ dus onvoldoende geëvalueerd en daarmee onvoldoende gecontroleerd om gebruik te kunnen maken van de werkzaamheden van ██████.

Ad 2) Onvoldoende evaluatie werkzaamheden EY REAS (feiten n t/m o)

De externe accountant heeft EY REAS als deskundige ingeschakeld. COS 620.12 bepaalt dat de accountant dient te evalueren of de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant.

De externe accountant heeft niet aan die norm voldaan, want hij heeft de bevindingen van de deskundige onvoldoende opgevolgd en daarmee onvoldoende geëvalueerd of de werkzaamheden van EY REAS, die hij als deskundige heeft ingeschakeld, adequaat zijn. De externe accountant heeft EY REAS als deskundige ingeschakeld om de plausibiliteit van veronderstellingen in de berekening van de waardering van tien geselecteerde grondexploitaties te beoordelen. Het gaat dan om veronderstellingen ten aanzien van de indexatie van kosten en opbrengsten, de disconteringsvoet, de gehanteerde looptijd en het gehanteerde uitgiftetempo van woningen (feit n). EY REAS heeft ten aanzien van die veronderstellingen een aantal conclusies getrokken en vaststellingen gedaan die zouden kunnen duiden op onredelijke veronderstellingen in de berekening van de waardering van de grondexploitaties. Zo stelt EY REAS dat de gebruikte marktrapporten wel twee jaar oud zijn, dat het uitgiftetempo hoger is dan de marktvraag en dat de geplande uitgiftes ambitieus lijken. De externe accountant heeft aan die vaststellingen echter geen opvolging gegeven, en geen werkzaamheden verricht om de relevantie en redelijkheid van deze bevindingen en conclusies te evalueren. Hij heeft bijvoorbeeld niet nagevraagd wat de mogelijke impact is van het gegeven dat de marktrapporten twee jaar oud zijn, of dat het uitgiftetempo wel ambitieus is (feit o). Hij had de opmerkingen van EY REAS niet zonder verdere controlewerkzaamheden mogen laten.

Ad 3) Onvoldoende controlewerkzaamheden aanpassingen project “██████████” (feit p t/m r)

[C] heeft het project “██████████” – met een boekwaarde per 31 december 2012 van € ██████ – herzien. Dat heeft ertoe geleid dat toekomstige investeringen in ██████ zijn geactiveerd en afgeschreven, en niet als kosten voor het project zijn beschouwd. Het verwachte tekort per 31 december 2012 is daardoor bijgesteld van € ██████ naar € ██████, waarvoor ██████ een voorziening heeft getroffen (feit p).

De externe accountant heeft wel bij Directoraat Vaktechniek van EY nagevraagd en bevestigd gekregen dat deze manier van verwerking wel acceptabel is, maar hij heeft nagelaten voldoende controlewerkzaamheden te verrichten over de juistheid van de herziene exploitatieopzet (feit q en r). Het enige wat hij heeft vastgelegd, is dat een externe partij een nieuwe exploitatieopzet zou hebben gemaakt, dat de kosten voor de ██████ gemiddeld € █ per vierkante meter bedragen en dat dit met de planeconoom zou zijn afgestemd. Controlewerkzaamheden – zoals bijvoorbeeld: het aansluiten van de herziene schattingen op de berekeningen van de derde partij, het aansluiten van de berekening op brondocumentatie zoals offertes of het narekenen van de herziene voorziening – heeft hij geheel achterwege gelaten (feit r). Hij heeft dan ook onvoldoende controlewerkzaamheden verricht om de juistheid van de herziene exploitatieopzet van dit project vast te stellen.

Ad 4) Geen controle-informatie belangrijke onderdelen waardering grondexploitaties (feit s t/m x)

De externe accountant heeft over twee onderdelen van de waardering van grondexploitaties geen controle-informatie verkregen met de door hem verrichte werkzaamheden en hij heeft daarnaast geen aansluiting gemaakt met de subadministratie. Daarmee heeft de externe accountant dus niet vastgesteld dat hij zich op het juiste bronmateriaal baseert.

Hij heeft in de eerste plaats de in de jaarrekening totaal verantwoorde waarde aan grondexploitaties – € ██████ – niet aangesloten op de projectadministratie vanuit de applicatie “██████████” die de ██████ hanteert (feit t). In die applicatie worden juist per project de reeds bestede kosten en gerealiseerde opbrengsten, en de nog te verwachten kosten en opbrengsten verantwoord.

De externe accountant heeft in de tweede plaats geen gegevensgerichte controlewerkzaamheden verricht ten aanzien van de nog te verwachten kosten, terwijl die wel relevant zijn voor de bepaling van een eventuele voorziening per project. Hij had een detailcontrole kunnen verrichten aan de hand van bestekken of voorcalculaties, maar hij heeft dergelijke controlewerkzaamheden achterwege gelaten (feit u). Ook op de door EY REAS verrichte werkzaamheden kon hij op dit punt niet steunen, omdat zij uitsluitend de redelijkheid van de verwachte kostenstijging heeft beoordeeld en niet de juistheid van de begrote kosten (feit v). Ten aanzien van dat laatste onderdeel had de accountant dus controlewerkzaamheden moeten verrichten.

De externe accountant heeft in de derde plaats ten aanzien van de nog te verwachten opbrengsten geen gegevensgerichte controlewerkzaamheden verricht. Ook die zijn relevant voor de bepaling van een eventuele voorziening per project. De externe accountant had ten aanzien van de te verwachten opbrengsten dan ook controlewerkzaamheden moeten verrichten. Ook hier had hij bijvoorbeeld een detailcontrole kunnen verrichten aan de hand van voorcalculaties, marktonderzoeksrapporten of de ██████ grondprijzenbrief (feit w). Hij heeft dergelijke controlewerkzaamheden echter achterwege gelaten. Ook hier kon hij niet op de door EY REAS verrichte werkzaamheden steunen, omdat zij uitsluitend de redelijkheid van de verwachte opbrengstenstijging heeft beoordeeld en niet de juistheid en volledigheid van de begrote opbrengsten (feit x).

Het voorgaande betekent dat de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie heeft verkregen over de waardering van de grondexploitaties.

Zienswijze EY

In haar zienswijze op het concept-rapport geeft EY aan dat ten aanzien van het deelproces “verwerving van gronden” het bestaan en de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel is vastgesteld. Er is in 2012 een lijncontrole verricht om het bestaan van het proces vast te stellen. Verder is een roulatie toegepast, en zijn de uitkomsten van de controle 2011 gebruikt om de effectieve werking van het proces vast te stellen.

Verder merkt EY in haar zienswijze op het concept-rapport op dat het niet mogelijk zou zijn geweest om op totaalniveau een aansluiting te maken van de in de jaarrekening verantwoorde waarde aan grondexploitaties op de projectadministratie in “██████████”, omdat niet alle projecten in ██████████ worden geadministreerd. De externe accountant heeft daarom de projecten in scope van REAS individueel aangesloten met de financiële administratie.

Tot slot stelt EY dat de werkzaamheden van EY REAS niet alleen zien op de kostenindex, maar ook betrekking hebben op de juistheid van de nog te maken kosten.

Reactie AFM

De AFM stelt vast dat ten aanzien van het deelproces “verwerving van gronden” uit deze zienswijze op het concept-rapport in de eerste plaats volgt dat dus geen herhaling van de werkzaamheden heeft plaatsgevonden ten aanzien van het vaststellen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen in het deelproces “verwerving van gronden” en de andere deelprocessen (feit k). De externe accountant heeft daarnaast niet vastgesteld dat hij op grond van COS 330.15 geen roulatieschema had mogen toepassen en niet op de resultaten van de controle 2011 had mogen steunen, omdat hij de waardering van de grondexploitaties als significant risico heeft aangemerkt.

De AFM stelt verder vast dat EY bevestigt dat geen aansluiting van het totaal uit de jaarrekening op de projectadministratie heeft plaatsgevonden. De externe accountant heeft echter ook geen verdere controlewerkzaamheden verricht op dit punt. Dat, zoals EY stelt, de werkzaamheden van EY REAS wel mede betrekking zouden hebben op de juistheid van de nog te maken kosten, blijkt niet uit het dossier.

De zienswijze op het concept-rapport doet aan de bevindingen van de AFM dus niet af.

5.3.4 Conclusie [C]

De externe accountant heeft aldus bij de wettelijke controle van [C] over 2012 in strijd gehandeld met COS 200.17 en COS 500.6, waarbij hij tevens het bepaalde in COS 610.11, 610.12 en COS 620.12 niet in acht heeft genomen. De geconstateerde tekortkomingen brengen tevens mee dat de externe accountant in strijd heeft gehandeld met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid, alsmede van professioneel gedrag, zoals neergelegd in artikel A-100.4 VGC, zoals verder uitgewerkt in artikel A-130 en A-150 VGC. Deze gedragsregels schrijven immers voor dat de externe accountant handelt in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften – zoals de COS – en dat hij zich houdt aan de voor hem relevante wet- en regelgeving.

6. Overtreding zorgplicht van artikel 14 Wta

6.1 Inleiding – toelichting op de norm

De accountant geeft een (al dan niet goedkeurende) controleverklaring af over de getrouwheid van door ondernemingen of instellingen gepresenteerde financiële overzichten. Deze controleverklaring geeft hij af ten behoeve van het publiek. De accountant heeft derhalve een belangrijke publieke taak, in die zin dat hij zekerheid toevoegt aan de getrouwheid van de financiële verslaggeving. Daarmee draagt hij bij aan het vertrouwen in die financiële verslaggeving van een grote groep gebruikers. Dit is essentieel omdat de getrouwheid van de door een onderneming of instelling gepresenteerde gegevens niet eenvoudig door gebruikers zelf valt te controleren. Het publiek moet er aldus op kunnen vertrouwen dat een controleverklaring van de accountant op een vakbekwame manier tot stand is gekomen. Een aantasting van dit vertrouwen tast ook het algehele vertrouwen in de economische markt aan en in het bijzonder het vertrouwen in de financiële markt.¹⁸

Op grond van artikel 14 Wta rust op EY als accountantsorganisatie de verplichting er voor zorg te dragen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan de regels ter zake van onder meer de vakbekwaamheid. EY gaat als accountantsorganisatie ook met de controlecliënt de overeenkomst aan tot het verrichten van de wettelijke controle. EY dient als accountantsorganisatie de randvoorwaarden te creëren voor het adequaat functioneren van haar externe accountants. EY moet voorkomen dat haar externe accountants een verklaring afgeven op basis van een zodanig gebrekkige controle dat op basis daarvan geen verklaring had mogen worden afgegeven.

Bovendien rust op EY de verplichting haar organisatie zodanig in te richten dat als dergelijke tekortkomingen zich manifesteren bij de uitvoering van een wettelijke controle deze tijdig worden gesignaleerd en dat maatregelen worden getroffen om de geconstateerde tekortkomingen te herstellen en toekomstige fouten te voorkomen. EY dient actief informatie te vergaren ten aanzien van de werkzaamheden van haar externe accountants en op grond daarvan zo nodig ook daadwerkelijk maatregelen te treffen. EY dient er zorg voor te dragen dat haar externe accountants alleen een controleverklaring afgeven op basis van voldoende en geschikte controle-informatie.

6.2 Beoordeling naleving zorgplicht van artikel 14 Wta

De AFM concludeert op basis van haar onderzoek dat EY bij de uitvoering van wettelijke controles over 2012 de op haar rustende zorgplicht heeft overtreden. Naar het oordeel van de AFM is hiervan reeds sprake gelet op de aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen die door de AFM zijn vastgesteld. Dit wordt toegelicht in paragraaf 6.2.1. Bovendien zijn de tekortkomingen in de wettelijke controles die zijn betrokken in het reguliere onderzoek in geen van de gevallen door EY zelf geconstateerd. EY heeft haar accountantsorganisatie niet zodanig ingericht, noch zodanige maatregelen getroffen dat is voorkomen dat haar externe accountants meermalen op basis

¹⁸ Kamerstukken II 2003-04, 29 658, nr. 3, p. 1-3.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

104 van 139

van een ontoereikende controle, waarin geen voldoende en geen geschikte controle-informatie is verkregen, een (goedkeurende) controleverklaring hebben afgegeven. Dit wordt toegelicht in paragraaf 6.2.2.

Vervolgens wordt in paragraaf 6.2.3 uiteengezet dat de bevindingen in deze zaak niet op zichzelf staan, maar in het verlengde liggen van eerder geconstateerde tekortkomingen. Tot slot wordt in paragraaf 6.2.4 uiteengezet dat de conclusie van de AFM inzake de overtreding van artikel 14 Wta bevestiging vindt in de door EY zelf uitgevoerde oorzakenanalyse.

6.2.1 Aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen

In het kader van het onderzoek heeft de AFM tien door EY uitgevoerde wettelijke controles onderzocht. De AFM heeft per controle beoordeeld in hoeverre de betrokken externe accountants bij het verrichten van de wettelijke controles hebben voldaan aan de regels ter zake van vakbekwaamheid. Het onderzoek heeft zich steeds gericht op enkele materiële onderdelen van de controle, de zogenaamde focusgebieden. Dit betekent dat het onderzoek betrekking had op de controle van enkele posten die naar aard of omvang van materieel belang waren voor het beeld van de jaarrekening als geheel van de betreffende controlecliënt. Als de externe accountant voor een materiële post in de jaarrekening geen voldoende en geen geschikte controle-informatie heeft verkregen, dan heeft hij ook geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen om zijn oordeel over de jaarrekening als geheel te onderbouwen (COS 200.17, COS 500.6 en COS 600.44). In dat geval heeft de AFM de uitvoering van de wettelijke controle als onvoldoende gekwalificeerd.

Uit het onderzoek van de AFM blijkt dat van de tien onderzochte wettelijke controles er drie onvoldoende waren. Bij die drie wettelijke controles was sprake van dusdanig ernstige tekortkomingen dat de externe accountant op basis van de verkregen controle-informatie niet tot het afgeven van zijn (goedkeurende) controleverklaring had mogen overgaan. Het gaat daarbij om tekortkomingen op onderdelen die materieel zijn voor het beeld van de jaarrekening als geheel. Zoals in hoofdstuk 5 van dit besluit is uiteengezet, hebben de verschillende externe accountants bij de drie wettelijke controles ten aanzien van meerdere materiële posten in de jaarrekening geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen. De kerngegevens van de drie controles alsmede de onderdelen waarover geen voldoende en geen geschikte controle-informatie is verkregen, zijn:

Controlecliënt en balanstotaal	Door externe accountant vastgestelde materialiteit	Post of onderdeel waarvoor geen voldoende en geen geschikte controle-informatie is verkregen
[A] (€)	€	- Omzet van de verkoop van (€) - Bestaan en waardering handelsdebiteuren (€) - Bestaan van de voorraad (€)

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

105 van 139

[B] (€)	€	- Volledigheid van de omzet (€) - Bestaan en waardering voorraad (€)
[C] (€)	€	- Rechtmatigheid van aanbestedingen - Waardering van de grondexploitaties (€)

De AFM heeft ten aanzien van deze wettelijke controles en materiele posten de volgende tekortkomingen vastgesteld.

[A]

- De externe accountant heeft onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de juistheid en volledigheid van de omzet van [A] (COS 500.6). Zo heeft hij nagelaten voldoende inzicht te verkrijgen in de opzet van de relevante interne beheersingsmaatregelen en de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen vast te stellen. De externe accountant heeft de cijferanalyse met onvoldoende diepgang uitgevoerd (COS 520.5 en 520.7). Voorts heeft hij nagelaten vast te stellen dat [A] de criteria voor verwerking van de omzet uit de verkoop van en de juiste afgrenzing van de omzet correct heeft uitgevoerd. Ook heeft hij geen voldoende en geen geschikte werkzaamheden verricht om vast te stellen dat geen sprake is van 'side agreements'. Gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de post, heeft de externe accountant daarmee ook nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, zoals COS 200.17 voorschrijft.
- De externe accountant heeft onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over het bestaan en de waardering van de handelsdebiteuren (COS 500.6). Ook ten aanzien van deze post is de cijferanalyse met onvoldoende diepgang uitgevoerd (COS 520.5 en 520.7). De externe accountant heeft nagelaten voldoende bevestigingen te vragen aan debiteuren en een toereikende afloopcontrole uit te voeren en tot slot heeft hij onvoldoende werkzaamheden verricht om vast te stellen dat de voorziening voor oninbaarheid toereikend is. De externe accountant heeft namelijk niet vastgesteld dat hij gebruik kan maken van de overzichten die [A] heeft opgesteld met specificaties van de ouderdom van de handelsdebiteuren voor de bepaling van de voorziening voor oninbaarheid. Gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de post, heeft de externe accountant daarmee ook nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, zoals COS 200.17 voorschrijft.
- De externe accountant heeft onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over het bestaan van de voorraad (COS 500.6). De externe accountant

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

106 van 139

heeft nagelaten vast te stellen dat de tussentijdse voorraadtellingen per 30 september 2012 door medewerkers van [A] accuraat en nauwkeurig zijn uitgevoerd. Hij heeft niet vastgesteld dat de verklaringen van [A] voor geconstateerde voorraadverschillen correct zijn en ook niet of alle relevante groepsmaatschappijen van [A] de voorgeschreven voorraadopnameprocedures hebben gevolgd en hierover op correcte wijze hebben gerapporteerd (COS 501.4). Tevens heeft hij nagelaten om, in aanvulling op de systeemgerichte werkzaamheden voor het bestaan van de voorraad per 30 september 2012, voldoende controlewerkzaamheden te verrichten in de periode tussen 30 september 2012 en balansdatum (COS 501.5). Gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de post, heeft de externe accountant daarmee ook nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, zoals COS 200.17 voorschrijft.

[B]

- De externe accountant heeft onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de omzet (COS 500.6). Zo heeft hij geen controlewerkzaamheden verricht die hem voldoende en geschikte controle-informatie hebben verschaft over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisaties, terwijl dat noodzakelijk is om de volledigheid van de omzet te kunnen controleren. Bovendien heeft de externe accountant de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij [B] zelf niet vastgesteld (COS 402.16). Ook de gegevensgerichte werkzaamheden waren onvoldoende om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de omzet (COS 501.4). Gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de post, heeft de externe accountant daarmee ook nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, zoals COS 200.17 voorschrijft.
- De externe accountant heeft tevens onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over het bestaan en de waardering van de voorraad [REDACTED] van [B] (COS 500.6). Hij heeft zowel ten aanzien van de beoordeling van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen als ten aanzien van de voorraadinventarisaties onvoldoende controlewerkzaamheden gepland en uitgevoerd. Gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de post, heeft de externe accountant daarmee ook nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, zoals COS 200.17 voorschrijft.

[C]

- De externe accountant heeft onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de rechtmatigheid van de aanbestedingen van [C] (COS 500.6). In de eerste plaats heeft hij de betrouwbaarheid van het overzicht dat hij van [C] heeft verkregen en waarop hij zijn eigen deelwaarneming heeft gebaseerd, onvoldoende vastgesteld. In de tweede plaats heeft hij de werkzaamheden van de afdeling [REDACTED] van de [REDACTED] onvoldoende geëvalueerd en gecontroleerd (COS 610.11 en 610.12). Gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de post, heeft de

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

107 van 139

externe accountant daarmee ook nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, zoals COS 200.17 voorschrijft.

- De externe accountant heeft onvoldoende controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de waardering van de grondexploitaties (COS 500.6). Zo heeft hij onvoldoende werkzaamheden uitgevoerd in het kader van de evaluatie van de werkzaamheden van zowel de interne afdeling [REDACTED] van de [REDACTED] (COS 610.11 en 610.12) als die van de door hem ingeschakelde deskundige EY REAS (COS 620.12). Hij heeft de juistheid van aanpassingen in een exploitatieopzet onvoldoende beoordeeld en geen werkzaamheden uitgevoerd op belangrijke onderdelen van de waardering van grondexploitaties. Gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de post, heeft de externe accountant daarmee ook nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, zoals COS 200.17 voorschrijft.

Conclusie

De betrokken externe accountants hebben bij de uitvoering van de wettelijke controles aldus nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over één of meer materiële posten in de jaarrekening. Als gezegd hebben de externe accountants, gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de betreffende posten, daarmee ook steeds nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Daarmee is telkens dus ook COS 200.17 overtreden. Zij waren op basis van de verkregen controle-informatie niet in staat redelijke conclusies te trekken waarop zij hun oordeel konden baseren. Zij hebben nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om hun oordeel over de jaarrekening als geheel te onderbouwen. Zij hebben daardoor geen redelijke mate van zekerheid verkregen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten.

Desalniettemin hebben de betrokken externe accountants een goedkeurende controleverklaring bij de verschillende jaarrekeningen afgegeven. Dit betekent dat de externe accountants goedkeurende controleverklaringen in het maatschappelijk verkeer hebben gebracht, zonder dat daaraan de vereiste controlewerkzaamheden zijn vooraf gegaan. Deze tekortkomingen betekenen voorts dat de externe accountants in strijd hebben gehandeld met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid, alsmede van professioneel gedrag, zoals neergelegd in artikel A-100.4 van de VGC en verder uitgewerkt in artikel A-130 en A-150 VGC. Deze gedragsregels schrijven immers voor dat de externe accountant handelt in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften – zoals de COS – en dat hij zich houdt aan de voor hem relevante wet- en regelgeving.

De conclusie van de AFM is dat in de drie als onvoldoende beoordeelde wettelijke controles sprake is van ernstige tekortkomingen. Deze conclusie is gebaseerd op een weging van de verschillende bevindingen. Het feit dat uit een herbeoordeling van de dossiers door EY is gebleken dat de eerder afgegeven goedkeurende verklaringen geen aanpassing behoeften, doet niet af aan de aard en ernst van de tekortkomingen. Zoals hierboven uiteengezet, is het verwijt dat de externe accountants niet de vereiste controlewerkzaamheden hebben verricht om hun conclusies op te kunnen baseren. Daarmee is een onverantwoord risico ontstaan dat ten onrechte goedkeurende verklaringen in

het maatschappelijk verkeer zijn gebracht. Dat dit risico zich niet heeft gerealiseerd, is een omstandigheid achteraf waarop de externe accountant geen invloed heeft gehad.

Gelet op de aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen in de controlewerkzaamheden van verschillende externe accountants bij de controle van materiële posten in de jaarrekening in drie van de tien door de AFM onderzochte controles, is de AFM van oordeel dat EY niet datgene heeft gedaan wat van haar kan worden gevergd om ervoor te zorgen dat de aan haar verbonden externe accountants de toepasselijke wet- en regelgeving naleven bij het verrichten van wettelijke controles.

Hiermee heeft EY niet voldaan aan de op haar rustende inspanningsverplichting om ervoor zorg te dragen dat de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants voldoen aan de eisen van vakbekwaamheid. Anders dan EY in haar zienswijze aanvoert, is het niet aan de AFM om aan te tonen welke inspanningen EY heeft verricht, welke maatregelen zij heeft opgezet, op welke wijze zij aan de maatregelen concrete invulling heeft gegeven en op welke momenten deze maatregelen hebben tekortgeschoten. Uit het feit dat drie van de tien dossiers door de AFM als onvoldoende zijn beoordeeld, blijkt dat hoe dan ook de randvoorwaarden en maatregelen binnen EY herhaaldelijk niet adequaat hebben gefunctioneerd. Hierdoor zijn de – ernstige – tekortkomingen bij de uitvoering van drie wettelijke controles in geen van de gevallen aan het licht gekomen en hersteld, laat staan voorkomen. In dit verband verwijst de AFM ook naar de uitspraak van de voorzieningenrechter van de rechtbank Rotterdam van 19 januari 2012 (EY/AFM), waarin naar aanleiding van een soortgelijk verweer is overwogen:

‘Dit betoog faalt. De voorzieningenrechter volstaat in dit verband met een verwijzing naar de in rubriek 2.5 opgesomde tekortkomingen die AFM heeft geconstateerd ter zake van zes van de tien door haar onderzochte controledossiers. Het gaat hier om een grote reeks van tekortkomingen, waaronder zeer ernstige verzuimen, met name ten aanzien van controlecliënt [B]. EY heeft gelet op de door AFM vastgestelde feiten, welke niet of niet voldoende door EY zijn weersproken, herhaaldelijk niet kunnen voorkomen dat haar externe accountants niet voldeden aan hetgeen bij of krachtens afdeling 3.2 van de Wta is bepaald. Daarmee staat naar voorlopig oordeel van de voorzieningenrechter vast dat EY artikel 14 van de Wta heeft overtreden. Dat gelet op de toelichting bij artikel 12, tweede lid, van het Bta de zorgplicht van artikel 14 van de Wta moet worden opgevat als een inspanningsverplichting en niet als een resultaatsverplichting, maakt dit niet anders. Gelet op de hoeveelheid en de ernst van de tekortkomingen in zes van de tien gecontroleerde dossiers is de voorzieningenrechter namelijk van oordeel dat AFM terecht heeft aangenomen dat EY niet datgene heeft gedaan dat van haar kan worden gevergd om ervoor te zorgen dat de aan haar verbonden externe accountants de toepasselijke wet- en regelgeving naleven bij het verrichten van wettelijke controles.’¹⁹

Ook heeft de minister van Financiën bij de evaluatie van de Wta bevestigd dat ernstige bevindingen bij individuele accountantscontroles kunnen leiden tot een boete aan de accountantsorganisatie wegens overtreding van de zorgplicht:

¹⁹ ECLI:NL:RBROT:2012:BV2271.

‘Wanneer de AFM ernstige bevindingen heeft waarbij sprake is van niet voldoende en niet geschikte controle-informatie om het accountantsoordeel te kunnen onderbouwen, dan kan de AFM informele of formele maatregelen treffen. Dit kan bijvoorbeeld een bestuurlijke boete zijn die wordt opgelegd aan de accountantsorganisaties wegens overtreding van de zorgplicht of het indienen van een tuchtklacht jegens een individuele externe accountant.’²⁰

Het verwijt van EY dat de AFM haar in feite een resultaatsverplichting zou opleggen door uitsluitend aan de hand van tekortkomingen van externe accountants in afzonderlijke dossiers aan te tonen dat sprake is van overtreding van artikel 14 Wta, gaat gelet op het voorgaande niet op. De AFM is van oordeel dat het gezien de aard, ernst en hoeveelheid van de geconstateerde tekortkomingen bij de uitvoering van verschillende wettelijke controles door verschillende externe accountants redelijkerwijs niet zo kan zijn dat EY zich voldoende heeft ingespannen om ervoor zorg te dragen dat haar externe accountants voldeden aan de eisen van vakbekwaamheid. De AFM trekt hieruit de conclusie dat EY als organisatie niet heeft voldaan aan haar zorgplicht. Hiermee is getoetst aan de op EY rustende inspanningsverplichting en niet aan het resultaat op zichzelf.

Het voorgaande leidt reeds tot de conclusie dat EY artikel 14 Wta heeft overtreden, in periode van 10 april 2012 tot en met 5 juli 2013.

6.2.2 Tekortkomingen niet door EY zelf gesignaleerd

Bovendien heeft EY in geen van de gevallen de tekortkomingen zelf gesignaleerd. In het verlengde hiervan ligt dat EY aldus evenmin met betrekking tot deze wettelijke controles tijdig maatregelen heeft genomen om de tekortkomingen te herstellen en herhaling te voorkomen.

De AFM wijst er in dit verband op dat in elk van de drie wettelijke controles – [A], [B] en [C] – voor afgifte van de controleverklaring een OKB als bedoeld in artikel 18 Bta heeft plaatsgevonden. Dat heeft er echter niet toe geleid dat EY de gebreken in het functioneren van haar externe accountants zelf heeft geconstateerd. Hoewel bij de OKB ten aanzien van [A] en [B] wel aandacht is besteed aan beide posten waarop het onderzoek van de AFM (mede) was gericht en ten aanzien van [C] bij de OKB wel aandacht is besteed aan de post grondexploitatie, heeft dit er niet toe geleid dat EY de gebrekkige controle van die posten door haar externe accountants heeft voorkomen of dat tijdig herstelwerkzaamheden hebben plaatsgevonden. Uit artikel 19, derde en vierde lid, sub c en d, Bta volgt dat de OKB’er in zijn beoordeling betreft of de externe accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven controleverklaring, waarbij hij (ingevolge vierde lid, sub c) ten minste in zijn beoordeling de voornaamste bevindingen betreft van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de uit deze bevindingen getrokken conclusies.

Op het dossier [B] heeft verder een intern kwaliteitsonderzoek, een audit quality review (AQR), plaatsgevonden. Dit onderzoek heeft evenmin de door de AFM geconstateerde tekortkomingen blootgelegd. Voor de wettelijke

²⁰ Kamerstukken II 2014-15, 33 977, nr. 4, p. 39.

controle van [B] geldt dus dat de OKB, noch het interne kwaliteitsonderzoek ertoe heeft geleid dat de door de AFM geconstateerde tekortkomingen door EY zelf zijn gesignaleerd. Hoewel uit de vastleggingen van de AQR blijkt dat het interne kwaliteitsonderzoek zich mede heeft gericht op de omzetverantwoording, zijn in de AQR geen opmerkingen gemaakt over de controle van de volledigheid van de omzet van [B]. De AQR heeft de controle als ‘compliant’ beoordeeld. Ook met dit instrument heeft EY de tekortkomingen in deze controle aldus niet opgemerkt, laat staan voorkomen.

In haar zienswijze heeft EY aangegeven dat de opmerkingen omtrent de OKB en de AQR kennelijk abusievelijk zijn opgenomen in het onderzoeksrapport nu in de inleiding van dit rapport is opgenomen dat de stelselbevindingen niet ten grondslag liggen aan het verwijt dat EY wordt gemaakt in het kader van artikel 14 Wta. Verder is de constatering dat uit de OKB niet dezelfde bevindingen komen als uit het onderzoek van de AFM betekenisloos gezien het verschil in diepgang tussen de betrokken onderzoeken, aldus EY.

In reactie op de zienswijze van EY ten aanzien van het betrekken van de zogeheten stelselbevindingen in de onderhavige boetezaak merkt de AFM het volgende op. Het gegeven dat in de inleiding van het onderzoeksrapport is opgenomen dat de stelselbevindingen niet ten grondslag liggen aan het verwijt dat EY wordt gemaakt in het kader van artikel 14 Wta, betekent niet dat die bevindingen volledig buiten beschouwing blijven. Feit is dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing naar het oordeel van de AFM niet voldeed. In de stelselbrief van 13 augustus 2015 is gedetailleerd uiteengezet op welke onderdelen het stelsel tekortschoot en de slotsom is: *‘De AFM concludeert dat EY onvoldoende de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft gewaarborgd bij de wettelijke controles van [A], [B] en [C]’*. In het rapport – en in onderhavige paragraaf van dit besluit – wordt in lijn met de stelselbrief uiteengezet dat het aldus ontoereikende stelsel van kwaliteitsbeheersing er niet toe heeft geleid dat de tekortkomingen bij de uitvoering van de wettelijke controles door de OKB (en in één geval daarnaast de AQR) aan het licht zijn gekomen.

Ten aanzien van de opmerking van EY dat er een verschil van diepgang bestond tussen het onderzoek van de AFM en de OKB’s, merkt de AFM op dat uit artikel 19, derde lid en vierde lid 4, sub c en d, Bta volgt dat een OKB in ieder geval een zodanige diepgang moet hebben dat beoordeeld kan worden of de externe accountant in redelijkheid tot zijn oordeel heeft kunnen komen. Zoals in dit besluit uitvoerig is aangegeven, was daarvan bij de drie onderhavige wettelijke controles geen sprake.

6.2.3 Geconstateerde tekortkomingen staan niet op zichzelf

De resultaten van onderhavig onderzoek staan bovendien niet op zichzelf maar passen bij de uitkomsten van een eerder onderzoek van de AFM dat heeft geresulteerd in het ‘Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking’ van 1 september 2010 en het ‘Definitief onderzoeksrapport Onderzoek regulier toezicht 2009’ ten aanzien van EY van 22 november 2010. De AFM heeft van 18 mei 2009 tot en met 18 maart 2010 uit hoofde van haar doorlopend toezicht onderzoek uitgevoerd bij EY. Dit onderzoek heeft geresulteerd in een op 9 november 2011 aan EY opgelegde bestuurlijke boete, wegens overtreding van artikel 14 Wta omdat zij bij het uitvoeren van wettelijke controles over 2008 er niet, dan wel onvoldoende voor heeft zorggedragen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden de beroepsregels

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

111 van 139

hebben nageleefd.

Zoals hierboven

vastgesteld, hebben ook de drie in de onderhavige zaak uitgevoerde OKB's niet kunnen voorkomen dat op basis van geen voldoende en geen geschikte controle-informatie een controleverklaring is afgegeven. De door de AFM geconstateerde bevindingen zijn in het kader van de OKB in ieder geval niet aan het licht gekomen. De AFM stelt daarom vast dat EY sinds de boete van 9 november 2011 onvoldoende maatregelen heeft getroffen om herhaling te voorkomen.

6.2.4 Oorzakenanalyse EY

In haar brieven van 30 augustus 2013 en 28 juli 2014 heeft EY de oorzaken die volgens haar ten grondslag liggen aan de bevindingen van de AFM uiteengezet.

Voor elk van de drie onvoldoende bevonden wettelijke controles heeft EY in een oorzaakanalyse de oorzaken geïdentificeerd die volgens haar hebben geleid tot de tekortkomingen die de AFM heeft geconstateerd in de verschillende wettelijke controles.

Deze in de brieven van 30 augustus 2013 en 28 juli 2014 door EY vastgestelde oorzaakanalyses bevestigen het oordeel van de AFM dat de door haar geconstateerde tekortkomingen niet kunnen worden afgedaan als op zichzelf staande gevallen. Hoewel de AFM niet kan uitsluiten dat ook andere oorzaken aan de door de AFM in de drie wettelijke controles geconstateerde tekortkomingen ten grondslag liggen, bevestigen de door EY vastgestelde oorzaken in ieder geval dat EY onvoldoende invulling aan haar zorgplicht heeft gegeven.

De door EY geïdentificeerde oorzaken laten zien dat de door de AFM geconstateerde tekortkomingen mogelijk hadden kunnen worden voorkomen indien EY op organisatieniveau op juiste wijze invulling had gegeven aan haar zorgplicht.

Op grond van artikel 14 Wta rust op EY als accountantsorganisatie juist de verplichting om dergelijke maatregelen te treffen en haar organisatie zodanig in te richten dat de hiervoor genoemde oorzaken worden voorkomen in haar organisatie en/of bij de uitvoering van wettelijke controles door haar externe accountants.

Met deze door EY

aangekondigde maatregelen hoopt EY er in de toekomst zorg voor te dragen dat haar externe accountants

wettelijke controles conform de daarvoor geldende regels verrichten. Voor het voorkomen en signaleren van onderhavige overtreding van de zorgplicht zijn deze maatregelen hoe dan ook te laat tot stand gekomen.

De door EY uitgevoerde oorzakenanalyse bevestigt hiermee vanuit verschillende invalshoeken de conclusie van de AFM dat de organisatie haar zorgplicht van artikel 14 Wta heeft overtreden. Dat de AFM de oorzakenanalyse bij de beoordeling kan betrekken op deze wijze als hierboven is gebeurd, zal hierna in paragraaf 6.3.2 worden uiteengezet.

EY heeft in haar zienswijze aangegeven dat de besproken oorzaken in de oorzakenanalyse vrijwel ongemotiveerd worden doorvertaald naar de zorgplicht van artikel 14 Wta. EY stelt dat als er iets niet goed gaat in een dossier, dat meestal een specifieke, gevalsafhankelijke oorzaak heeft. Dit is iets heel anders dan dat er dan ook automatisch sprake zou zijn van een tekortkoming in de zorgplicht op organisatieniveau. Wie naar de door EY gesignaleerde oorzaken kijkt, valt op dat het gaat om oorzaken die eerder niet dan wel wijzen op een zorgplichtschending, aldus EY. Verder merkt EY op dat niet goed te begrijpen is waarom de bevindingen van de AFM in de andere zeven onderzochte dossiers, die wel als voldoende door de AFM zijn gekwalificeerd, hier niet in de afweging betrokken zijn. EY geeft in haar zienswijze verder een nadere aanvulling op de oorzakenanalyse en geeft aan dat het, voor zover zij heeft kunnen vaststellen, om incidentele dossier-specifieke omissies gaat en niet om generieke tekortkomingen.

Tot slot merkt EY in haar zienswijze op dat de zorgplicht niet statisch is. Dat EY inspeelt op feiten en omstandigheden die uit een onderzoek naar boven komen om haar interne organisatie aan te scherpen, betekent niet dat zij voorheen niet aan haar zorgplicht zou hebben voldaan. Het feit dat EY de onderhavige casus heeft aangegrepen voor verbeteringen, kan nimmer reden zijn voor het opleggen van een bestuurlijke boete.

De AFM reageert hierop als volgt. In paragraaf 6.2.1 heeft de AFM de zorgplichtschending vastgesteld op basis van de aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen en in de daarop volgende paragrafen heeft de AFM uiteengezet waarom deze tekortkomingen niet kunnen worden afgedaan als op zichzelf staande gevallen. Van een ongemotiveerde doorvertaling naar de zorgplicht van artikel 14 Wta is dan ook geen sprake.

Voorts heeft EY in haar zienswijze een nadere toelichting gegeven op haar oorzakenanalyse. Deze leidt niet tot een ander oordeel van de AFM. [REDACTED]

[REDACTED] Dat geen van de oorzaken zich bij alle drie dossiers zou hebben voorgedaan en dat de zeven andere onderzochte dossiers wel een voldoende kwalificatie hebben gehad, betekent niet dat EY de tekortkomingen kan afdoen als incidenten. Uit de aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen blijkt immers dat EY herhaaldelijk niet heeft kunnen voorkomen dat haar externe accountants de relevante wet- en regelgeving niet hebben nageleefd. Daaruit volgt dat EY niet datgene heeft gedaan dat van haar kan worden gevergd in het kader van haar zorgplicht.

Tot slot verwerpt de AFM de suggestie van EY, dat de AFM uit het feit dat EY haar interne organisatie heeft aangescherpt naar aanleiding van de bevindingen van de AFM zou afleiden dat EY tevoren niet aan haar

zorgplicht voldeed. Bij de vaststelling van de overtreding van de zorgplicht hierboven in dit besluit spelen de nadien door EY getroffen verbetermaatregelen geen enkele rol.

6.3 Reactie op overige aspecten zienswijze EY ten aanzien van de overtreding

In paragraaf 6.2 zijn de aspecten van de zienswijze van EY aan de orde gekomen die rechtstreeks zien op de overtreding van artikel 14 Wta. In deze paragraaf worden de resterende door EY naar voren gebrachte punten ten aanzien van de overtreding behandeld.

6.3.1 Representativiteit onderzochte controles

EY merkt in haar zienswijze op dat de deelwaarneming van de AFM ten aanzien van (delen van) drie dossiers niet geëxtrapoleerd kunnen worden naar de werkwijze binnen de organisatie als geheel. Er is geen sprake geweest van een statistische deelwaarneming en er is geselecteerd op dossiers met een verhoogd risicoprofiel. EY vraagt zich af hoe de deelwaarneming zich verhoudt tot de vereisten van COS 530.

In reactie op de zienswijze van EY inzake de representativiteit van de door de AFM genomen steekproef, merkt de AFM allereerst op dat zij niet pretendeert een statistische steekproef te hebben uitgevoerd. Zoals in paragraaf 3 van dit besluit is uiteengezet, heeft de AFM bij haar selectie van de te onderzoeken wettelijke controles gestreefd naar variatie in marktsegmenten (OOB- en niet-OOB-controlecliënten) en andere kenmerken van de controle, zoals:

- controles van verschillende externe accountants van de accountantsorganisatie;
- spreiding van de controles over de organisatieonderdelen van de accountantsorganisatie, bijvoorbeeld over vestigingen en business units;
- de aanwezigheid van een OKB;
- de aanwezigheid van een intern kwaliteitsonderzoek; en
- gemiddeld of hoger risicoprofiel van de controle.

Door het toepassen van deze criteria heeft de AFM bewust wettelijke controles geselecteerd van een diverse groep controlecliënten. Gelet op deze niet aselechte keuze en het aantal van tien beoordeelde wettelijke controles is geen sprake van een statistische steekproef op grond waarvan de uitkomsten van de beoordeling van de tien controles *mathematisch* representatief zijn voor alle door EY uitgevoerde wettelijke controles. De uitkomsten van de beoordeling geven echter wel een antwoord op de vraag of de kwaliteit van de wettelijke controles voldoende wordt gewaarborgd door EY. Dit heeft de AFM ook benoemd in het generieke rapport van 25 september 2014. Ten aanzien van dit rapport is ook in de vaste commissie voor Financiën gesproken over de mate waarin de steekproef als representatief kan worden beschouwd. Door de minister van Financiën is de hieromtrent gestelde vraag als volgt beantwoord:

‘[...] Door het toepassen van deze criteria heeft de AFM bewust wettelijke controles geselecteerd van een diverse groep controle cliënten. Gegeven deze niet-aselechte keuze en het aantal van 10 controles per Big 4-accountantsorganisatie is geen sprake van een statistische steekproef op grond waarvan de uitkomsten van de

beoordeling van de tien controles mathematisch representatief zijn voor alle uitgevoerde wettelijke controles door de betreffende accountantsorganisatie. Dit heeft de AFM ook heel duidelijk bij publicatie vermeld en toegelicht. De uitkomsten geven echter wel een antwoord op de vraag of de kwaliteit van de wettelijke controles voldoende wordt gewaarborgd door de accountantsorganisatie.’²¹

Ten aanzien van het aantal onderzochte dossiers (10 op de in totaal circa 3.300 verrichte wettelijke controles in 2012) merkt de AFM op de door de AFM gehanteerde werkwijze in lijn is met artikel 19 van de aanbeveling van de Europese Commissie van 6 mei 2008, kort gezegd inhoudend dat bij een inspectie ten minste een aanmerkelijk deel van de wettelijke controles wordt geselecteerd op basis van een analyse van het risico dat de wettelijke controle van de jaarrekeningen inadequaat is uitgevoerd. De AFM heeft bij de selectie van de wettelijke controles deze analyse ook uitgevoerd, op de wijze zoals hierboven uiteengezet (variatie in marktsegmenten en verschillende andere kenmerken van de controle). Daarnaast heeft EY ten aanzien van de representativiteit verwezen naar de norm van COS 530 ‘Het gebruiken van steekproeven bij een controle’, waaraan het onderzoek van de AFM niet zou voldoen. De AFM merkt daarover op dat dit een andersoortige norm betreft, waarbij de AFM ook niet de normgeadresseerde is. De AFM laat dit daarom verder onbesproken.

Tot slot verwijst de AFM naar de uitspraak van de voorzieningenrechter van de rechtbank Rotterdam van 19 januari 2012 (EY/AFM), waarin ten aanzien van de representativiteit van de door de AFM onderzochte wettelijke controles (evenals in de onderhavige zaak tien wettelijke controles) is overwogen:

‘Anders dan EY is de voorzieningenrechter van oordeel dat AFM niet gehouden was een meer diepgravend onderzoek te verrichten. AFM heeft aan de hand van tien dossiers nauwgezet onderzocht of de toepasselijk[e] standaarden zijn nageleefd door de externe accountant en heeft voorts zeer concreet aangegeven welke tekortkomingen zij in zes dossiers heeft geconstateerd. Dat er in totaal 3400 wettelijke controles door EY zijn verricht, kan daar niet aan afdoen.’²²

6.3.2 Criminal charge/cautie en gebruik oorzakenanalyse in het boetebesluit

EY meent dat de AFM heeft nagelaten haar cautie te geven op het moment dat de AFM voornemens was om aan haar een boete op te leggen, hetgeen het geval was bij de toezending van het voorlopig rapport van 1 juli 2014. Omdat de AFM al eerder, in 2011, was overgegaan tot het opleggen van een boete wegens niet-naleving van de zorgplicht, was het niet onwaarschijnlijk dat dit nu weer zou gebeuren. Bij de toezending van het voorlopig rapport van 1 juli 2014 heeft de AFM tevens om een oorzakenanalyse verzocht. In ieder geval vanaf dat moment werd door de AFM onderbouwing gezocht voor het zo nodig opleggen van een bestuurlijke boete. Daarmee was er ruim voor 28 juli 2014, het moment waarop EY de oorzakenanalyse aan de AFM toezond, een vermoeden van overtreding. Dit heeft, zo meent EY, tot gevolg dat de door EY verstrekte informatie niet mag worden gebruikt ter onderbouwing van een bestuurlijke boete. Bovendien mag volgens EY het door de AFM afgedwongen wilsafhankelijk materiaal hoe dan ook niet worden gebruikt voor beboeting, gelet op het nemo tenetur-beginsel.

²¹ Kamerstukken II 2014-15, 33 977, nr. 4, p. 35-36.

²² ECLI:NL:RBROT:2012:BV2271.

De AFM reageert hierop als volgt.

Geen cautieplicht bij toezenden Rapport voorlopige conclusie en bevindingen

Op de door EY genoemde datum van 1 juli 2014 heeft de AFM haar voorlopige bevindingen en voorlopige conclusies aan EY voorgelegd en EY in de gelegenheid gesteld hierop te reageren. Dit laatste deed de AFM in het kader van een zorgvuldig onderzoek. Er was nog geen sprake van een criminal charge en de AFM was derhalve niet gehouden om EY cautie te geven. De AFM heeft EY niet de in de gelegenheid gesteld een reactie te geven ‘met het oog op het opleggen van een boete’ in de zin van artikel 5:10a Awb. De beoordeling of sprake was van een overtreding ter zake waarvan een boete opportuun zou zijn, volgde pas na de beoordeling van de verschillende reacties van EY. Ook was op de genoemde datum nog niet duidelijk of, als tot handhaving zou worden overgegaan, een boete de geëigende sanctie zou zijn. Ook een aanwijzing of een last onder dwangsom waren denkbaar. Het feit dat de AFM eerder een boete heeft opgelegd aan EY wegens overtreding van de zorgplicht, doet hieraan niet af. Ieder onderzoek staat op zichzelf. Nu aldus geen sprake was van een criminal charge, was de AFM niet gehouden om EY cautie te geven. De criminal charge met de daaraan gekoppelde cautieplicht ontstond pas op het moment van het versturen van het boetevoornemen op 13 augustus 2015.

Gebruik van door EY verstrekte informatie

In het Saunders-arrest uit 1996 heeft het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) als hoofdregel gesteld dat onder dwang verkregen wilsafhankelijk materiaal niet mag worden gebruikt in een punitieve procedure, nog los van de vraag of ten tijde van de verkrijging van het materiaal reeds sprake was van een criminal charge.²³ Volgens daaropvolgende EHRM-jurisprudentie zijn evenwel het zwijgrecht en het nemo tenetur-beginsel niet absoluut. De vraag of van schending daarvan sprake is hangt af van de omstandigheden van de specifieke zaak, waarbij ook van belang zijn de aard en mate van toegepaste dwang en het gebruik dat van het materiaal wordt gemaakt.²⁴

De AFM merkt als eerste op dat de door EY verstrekte informatie, waaronder de oorzakenanalyse, niet zonder meer als wilsafhankelijk materiaal kan worden gezien. Volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad zijn bescheiden die een bestaan hebben buiten de wil van betrokkene altijd wilsonafhankelijk, al zijn zij onder dwang verkregen. Alleen verklaringen die voortkomen uit de wil van betrokkene zijn wilsafhankelijk.²⁵ In het bijzonder wijst de AFM in dit verband ook op het arrest van de Hoge Raad van 21 december 2010, waarin wordt overwogen dat voor de vraag of het nemo tenetur-beginsel is geschonden beslissend is of het gebruik tot het bewijs van een (al dan niet in een document vervatte) verklaring van de verdachte in een strafzaak zijn recht om te zwijgen en daarmee zijn recht om zichzelf niet te belasten van zijn betekenis zou ontdoen. De Hoge Raad oordeelt dat het antwoord op deze vraag afhangt van de aard van de in het document vervatte verklaring en dat daarbij de omstandigheid dat de verdachte de verklaring zelf heeft vervaardigd niet beslissend is.²⁶

²³ EHRM 17 december 1996, NJ 1997/699 m.nt. Knigge (Saunders).

²⁴ Zie EHRM 11 juli 2006, NJ 2007/226 m.nt. Schalken (Jalloh), EHRM 29 juni 2007, NJ 2008/25 (O’Halloran & Francis).

²⁵ HR (civiele kamer) 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1130 (KB Lux); HR 29 mei 2015, ECLI:HR:2015:1359.

²⁶ HR 21 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL0666.

Bij de door EY gemaakte oorzakenanalyse gaat het om materiaal dat in ieder geval voor een deel los staat van de wil van EY. De oorzakenanalyse bevat achtergronden die inzichtelijk maken hoe de tekortkomingen zich hebben kunnen voordoen. Hierbij merkt de AFM op dat het hoe dan ook op de weg van EY lag om een dergelijke oorzakenanalyse (*root cause analyses*) te maken nadat bleek van de onderhavige ernstige tekortkomingen, ook als de AFM daarom niet had gevraagd. In die zin heeft recent de minister van Financiën zich uitgelaten naar aanleiding van de publicatie het generieke rapport van de AFM van 25 september 2014.²⁷ De nu op verzoek van de AFM door EY verstrekte oorzakenanalyse is naar haar aard niet wilsafhankelijk te noemen, voor zover zij een objectieve weergave bevat van de verschillende oorzaken. Zeker waar wordt verwezen naar reeds bestaande onderliggende documenten, gaat het om vaststaande informatie die niet wilsafhankelijk is of wordt door het enkele feit dat zij achteraf op verzoek van de AFM door EY is verzameld. Slechts dat deel van de analyse dat verklaringen bevat die met een voorbijgaan aan het recht om te zwijgen kunnen worden geacht te zijn afgelegd, zoals een erkenning van schuld of eigen interpretaties van de oorzaken, is als wilsafhankelijk te beschouwen.

Gelet op de EHRM-jurisprudentie is bij beantwoording van de vraag of sprake is van schending van het nemo tenetur-beginsel evenwel niet alleen de wils(on)afhankelijkheid van het materiaal relevant. Of sprake is van een schending hangt mede af van de mate van uitgeoefende dwang en het gebruik dat van het materiaal wordt gemaakt. Zo overwoog het EHRM in 2006 in de zaak Jalloh dat de mate van uitgeoefende dwang in kwestie (te weten foltering ter verkrijging van lichaamsmateriaal) zeer groot was, terwijl het aldus afgedwongen materiaal het directe bewijs in de zaak moest leveren. Onder die omstandigheden achtte het EHRM het nemo tenetur-beginsel geschonden, al ging het op zichzelf om wilsonafhankelijk materiaal.²⁸ In de verkeerszaak O'Halloran & Francis uit 2007 was wel sprake van in enige mate wilsafhankelijk materiaal (een verklaring van betrokkene omtrent zijn identiteit en het feit dat hij bestuurder was geweest) en bovendien van directe dwang (de verplichting voor deze weggebruiker om de autoriteiten desgevraagd informatie te geven), maar achtte het EHRM het nemo tenetur-beginsel desondanks niet geschonden. Ten aanzien van de mate van dwang werkte volgens het EHRM relativerend dat voor weggebruikers nu eenmaal verantwoordelijkheden gelden en bijbehorende verplichtingen, waaronder het informeren van autoriteiten over de identiteit bij een verdenking van een verkeersdelict. Wat betreft het gebruik van het materiaal gold dat de verklaring niet diende als de uitsluitende basis voor een veroordeling.²⁹

Van de voor EY wettelijk geldende medewerkingsplicht ex artikel 5:20 Awb moet worden geacht een zekere dwang te zijn uitgegaan. Relativerend werkt daarbij wel dat de AFM die medewerkingsplicht bij haar verzoek aan EY om de oorzakenanalyse niet heeft ingeroepen. De oorzakenanalyse is aldus nog altijd op vrijwillige basis door EY aan de AFM verstrekt, waardoor de mate van dwang als gering kan worden aangemerkt. Een ander aspect is dat, evenals in de eerder genoemde verkeerszaak O'Halloran & Francis, ook voor een deelnemer aan het financiële verkeer als EY de verantwoordelijkheid geldt om zich primair aan de regels te houden en wanneer zich niettemin onregelmatigheden voordoen, daaromtrent de nodige inlichtingen aan de AFM te verstrekken. Zoals

²⁷ Kamerstukken II 2014-15, 33 977, nr. 4, p. 39 (reactie minister op vragen en opmerkingen vanuit de fracties, onder meer n.a.v. publicatie generieke rapport AFM van 25 september 2014).

²⁸ EHRM 11 juli 2006, NJ 2007/226, m.nt. Schalken (Jalloh).

²⁹ EHRM 29 juni 2007, NJ 2008/25 (O'Halloran & Francis).

reeds opgemerkt, acht de minister van Financiën het maken van een *root cause analyses* door een accountantsorganisatie in een geval als het onderhavige aangewezen en hij stelt zich bovendien op het standpunt dat de AFM deze analyse vervolgens moet kunnen toetsen. Wil de AFM een dergelijke analyse kunnen toetsen, dan zal zij die eerst bij de betrokken accountantsorganisatie moeten kunnen opvragen – en wel zonder daarmee direct het nemo tenetur-beginsel te schenden.

Van cruciaal belang tot slot is dat de AFM de oorzakenanalyse niet gebruikt voor het bewijs van de zorgplichtschending door EY. Die zorgplichtschending bewijst de AFM op basis van de aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen (zie paragraaf 6.2.1). De door EY opgestelde oorzakenanalyse bevestigt slechts het oordeel van de AFM dat de door haar geconstateerde tekortkomingen niet kunnen worden afgedaan als op zichzelf staande gevallen. Zij laat zien dat de door de AFM geconstateerde tekortkomingen mogelijk hadden kunnen worden voorkomen indien EY op organisatieniveau op juiste wijze invulling had gegeven aan haar zorgplicht (zie paragraaf 6.2.4). Dat is een nuttig inzicht, doch niet een bouwsteen waarmee de AFM de overtreding zelf vaststelt.

De AFM concludeert dat door de wijze waarop zij de oorzakenanalyse heeft opgevraagd en gebruikt geen sprake is van schending van het nemo tenetur-beginsel.

6.3.3 Legaliteits- en lex certa-beginsel

EY is van mening dat een overtreding van de zorgplicht zoals bedoeld in artikel 14 Wta in beginsel niet bestuursrechtelijk handhaafbaar is, nu het hier een open norm betreft en deze niet concreet, nauwkeurig en precies is geformuleerd. EY stelt dat de Amerikaanse toezichthouder PCAOB accountantsorganisaties eerst in de gelegenheid stelt aan te tonen dat bevindingen kunnen worden hersteld. Ook in het nationale recht bestaan er voldoende voorbeelden dat een zorgplicht niet (direct) beboetbaar is of op basis daarvan alleen een (mildere) herstelsanctie kan volgen.

De AFM reageert hierop als volgt. De AFM stelt voorop dat in de artikelen 14 en 25 Wta is bepaald dat de accountantsorganisatie ervoor zorg dient te dragen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan de regels ter zake van de vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit. In artikel 54 Wta is bepaald dat de AFM een bestuurlijke boete kan opleggen ter zake van een overtreding van artikel 14 Wta. Daarmee is op een voor EY toegankelijke wijze bij wet in formele zin bepaald dat het niet-naleven van de zorgplicht kan leiden tot een bestuurlijke boete.

Met de stelling van EY dat de vaag geformuleerde zorgplicht – zorgdragen voor – in beginsel niet bestuursrechtelijk handhaafbaar is, miskent EY dat het legaliteits- en lex certa-beginsel geenszins vereisen dat een bepaling tot in detail voorschrijft welke gedragingen tot een overtreding leiden. Een mate van openheid van de norm is onvermijdelijk, omdat niet altijd te voorzien is op welke wijze de te beschermen belangen in de toekomst zullen worden geschonden en omdat, indien dit wel is te voorzien, omschrijvingen anders te verfijnd worden met als gevolg dat de overzichtelijkheid wegvalt en daarmee het belang van de algemene duidelijkheid van de wetgeving schade lijdt. Aan de vereiste duidelijkheid van een bepaling is voldaan indien de betrokkene uit de bewoordingen van de betreffende bepaling, eventueel met behulp van rechtelijke interpretatie, kan opmaken welke

gedragingen tot een overtreding van de bepaling leiden. EY had alleen al uit de bewoordingen van de bepaling kunnen en moeten opmaken dat zij ervoor dient te zorgen dat de bij haar werkzame of aan haar verbonden accountants voldoen aan onder meer de vakbekwaamheidseisen. Gelet op de aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen in de controlewerkzaamheden van de verschillende externe accountants bij de controle van materiële posten in de jaarrekening, valt niet vol te houden dat EY niet had kunnen begrijpen dat zij niet aan haar zorgplicht voldeed.

Voor zover EY al niet uit de bewoordingen van artikel 14 Wta had kunnen opmaken dat zij niet voldeed aan haar zorgplicht, had zij dit zeker kunnen afleiden uit de in paragraaf 6.2.1 geciteerde uitspraak van de voorzieningenrechter inzake de publicatie van de eerder door de AFM aan EY opgelegde boete wegens overtreding van artikel 14 Wta. In die vergelijkbare zaak achtte de voorzieningenrechter een boete niet in strijd met enig beginsel van rechtszekerheid. Voorts is op 23 februari 2012 een boetebesluit gepubliceerd inzake overtreding van artikel 14 Wta.³⁰ Ook hierbij was sprake van tekortkomingen van externe accountants die hebben geleid tot overtredingen van artikel 14 Wta. Nog eerder, op 5 januari 2010, heeft de AFM bovendien al een normoverdragend gesprek met EY gevoerd ten aanzien van de invulling van de zorgplicht door EY. Daarnaast is de norm door de AFM goed kenbaar gemaakt in een overleg van 1 juli 2010 met alle OOB-vergunninghouders, waaronder EY. De AFM is dan ook van oordeel dat voor EY voldoende voorzienbaar was welk handelen of nalaten leidt tot een overtreding van artikel 14 Wta. Het legaliteits- en lex certa-beginsel staan derhalve niet aan een boeteplegging in de weg.

De AFM verwijst daarnaast naar de Memorie van Toelichting bij de Wta, waaruit blijkt dat de AFM haar handhavingsinstrumentarium kan aanwenden jegens de accountantsorganisatie op grond van de zorgplicht die op de accountantsorganisatie rust, *‘in geval een externe accountant niet voldoet aan de voorschriften van afdeling 3.2 van het wetsvoorstel’*.³¹

Ten aanzien van de stelling van EY dat genoeg voorbeelden bestaan waarbij een overtreding van de zorgplicht niet (direct) beboetbaar is of op basis daarvan een herstelsanctie volgt, merkt de AFM het volgende op. De ernst en omvang van de overtreding zijn van dien aard dat de AFM, in overeenstemming met haar handhavingsbeleid en in lijn met eerder opgelegde bestuurlijke boetes voor overtreding van de zorgplicht door accountantsorganisaties, de oplegging van een bestuurlijke boete een gerechtvaardigde en proportionele sanctie acht.

6.3.4 Hoor en wederhoor

In haar zienswijze beklagt EY zich erover dat de AFM haar geen concepttekst heeft voorgelegd ten aanzien van de conclusie dat EY de zorgplicht heeft overtreden (hoofdstuk 7 van het definitieve onderzoeksrapport). Daardoor is volgens EY geen sprake geweest van hoor en wederhoor. Verder is EY van mening dat de AFM beleidsbepalers van EY had moeten horen voordat eventueel kon worden geconcludeerd dat zij de zorgplicht schond.

³⁰ Boetebesluit 15 februari 2012 (Deloitte).

³¹ *Kamerstukken II* 2003/04, 29 658, nr. 3, p. 49.

De AFM reageert hierop als volgt. In het kader van een zorgvuldige vaststelling van de feiten heeft de AFM op 16 juli 2013 en 1 juli 2014 EY in de gelegenheid gesteld om te reageren op haar voorlopige bevindingen en conclusies ten aanzien van de onderzochte wettelijke controles. De reacties van EY heeft de AFM verwerkt in het definitieve onderzoeksrapport. De vereiste zorgvuldigheid brengt niet met zich dat EY reeds in de conceptfase van een rapport in de gelegenheid moet worden gesteld te reageren op een juridische kwalificatie van feiten die nog niet definitief door de AFM zijn vastgesteld. Dit zou ook prematuur zijn. Deze gelegenheid doet zich voor het eerst voor bij de toezending van het boetevoornemen met het definitieve onderzoeksrapport. De AFM heeft EY op dat moment ook in de gelegenheid gesteld een schriftelijke en/of mondelinge reactie te geven (de zienswijze), zowel ten aanzien van de feiten als ten aanzien van de juridische kwalificatie die de AFM daaraan verbindt. Hiermee heeft de AFM gedurende het gehele traject de vereiste zorgvuldigheid in acht genomen en heeft zij voldaan aan de hoorplicht van artikel 4:8 juncto 5:53, derde lid, Awb.

Ten aanzien van de stelling van EY dat haar beleidsbepalers hadden moeten worden gehoord voordat de AFM tot een conclusie over de zorgplicht kon komen, merkt de AFM op dat de aard van het onderzoek dit niet vereiste. Zoals in paragraaf 6.2.1 is uiteengezet, is de AFM op basis van de tekortkomingen in de wettelijke controles al tot de conclusie van zorgplichtschending gekomen en ook voor de overige constatering (zoals weergegeven in de paragrafen 6.2.2 t/m 6.2.4) was het horen van beleidsbepalers niet noodzakelijk. Waaraan de AFM toevoegt dat de toezichthouders wel op 30 juni 2014 de voorlopige bevindingen en conclusies hebben besproken met [REDACTED] van EY.

6.4 Conclusie overtreding artikel 14 Wta

De AFM concludeert dat EY artikel 14 Wta in de periode van 10 april 2012³² tot en met 5 juli 2013³³ heeft overtreden. EY heeft er in onvoldoende mate voor zorggedragen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan de regels ter zake van de vakbekwaamheid (het in afdeling 3.2 opgenomen artikel 25 Wta). Gelet op de aard, ernst en omvang van de tekortkomingen kan niet gesproken worden van incidentele of onschuldige tekortkomingen. De overtredingen maken dat in de kern genomen de toegevoegde waarde van de betreffende controleverklaringen verloren gaat. Sterker nog, gebruikers van de jaarrekening kunnen op het verkeerde been worden gezet, doordat zij ten onrechte vertrouwen ontleen aan de verstrekte controleverklaring. Op EY rust de verplichting ervoor zorg te dragen dat haar externe accountants een wettelijke controle op zorgvuldige en deskundige wijze uitvoeren. Hierin is zij tekortgeschoten. Bovendien had EY de geconstateerde tekortkomingen zelf tijdig moeten signaleren en herstelmaatregelen moeten treffen om te voorkomen dat haar externe accountants op basis van een ontoereikende controle een controleverklaring zouden afgeven.

³² Datum opdrachtbevestiging eerste wettelijke controle [REDACTED].

³³ Datum afgifte laatste controleverklaring [REDACTED].

6.5 Opportuniteit boeteoplegging

In de paragrafen 6.1 tot en met 6.4 is de AFM tot de conclusie gekomen dat EY de op haar rustende zorgplicht uit artikel 14 Wta heeft geschonden. De door EY gegeven zienswijze heeft daaraan niet kunnen afdoen.

Subsidiair meent EY dat er redenen zijn om niettemin van boeteoplegging af te zien. Deze zullen hieronder worden behandeld, na enige inleidende opmerkingen.

6.5.1 Algemene uitgangspunten

Uitgangspunt voor de AFM is dat het algemeen belang vraagt om beboeting van een overtreding als de onderhavige. Op accountantsorganisaties, met veel gezag en invloed in de maatschappij, rust niet voor niets een specifieke zorgplicht. De schending daarvan door EY roept twijfel op omtrent de professionaliteit van deze accountantsorganisatie en brengt daarmee ook ernstige schade toe aan het publieke vertrouwen in de accountantssector als geheel, en in het algemeen in het functioneren van de financiële markten, waarin de accountant een belangrijke rol speelt als onafhankelijke poortwachter. Overtreding van de zorgplicht en in onderhavig geval daarmee samenhangend het overtreden van COS-normen, waardoor (goedkeurende) controleverklaringen in het maatschappelijk verkeer worden gebracht zonder dat deze gebaseerd zijn op voldoende en geschikte controle-informatie, is naar het oordeel van de AFM daarom ernstig. Punitieve handhaving door de AFM is in principe aangewezen bij dit soort ernstige, omvangrijke en (potentieel) impactvolle overtredingen door grote marktpartijen. Dit ook gelet op de generaal preventieve werking van de boete. Aan de markt wordt duidelijk gemaakt dat overtredingen als deze niet onbestraft blijven.

6.5.2 Verwijtbaarheid EY

EY stelt in haar zienswijze dat de AFM voorbij is gegaan aan de vraag of de vermeende overtreding van artikel 14 Wta aan EY verwijtbaar is. De schuldvraag ziet volgens EY enkel op het schenden van de zorg die een accountantsorganisatie moet betrachten in het creëren van voldoende waarborgen om de kwaliteit van haar organisatie op peil te houden en niet op de vraag of de COS-normen op dossierniveau volledig zijn nageleefd.

De AFM reageert hierop als volgt. EY lijkt met haar stelling te bedoelen dat de mate van verwijtbaarheid van de schending van de COS-normen door de externe accountants niet rechtstreeks kan worden doorvertaald naar de mate van verwijtbaarheid van de schending van de zorgplicht door de accountantsorganisatie. Van een dergelijke doorvertaling is in casu echter geen sprake. De AFM koppelt de mate van verwijtbaarheid aan de bekendheid van EY met de norm en in het bijzonder aan het feit dat EY reeds eerder voor overtreding van artikel 14 Wta is beboet. In paragraaf 7.1.1.3 hierna zal worden toegelicht dat de omstandigheden van dit geval leiden tot de conclusie dat de overtreding EY in verhoogde mate verwijtbaar is.

6.5.3 Handhavingsbeleid AFM/DNB

In reactie op het verweer van EY, dat een boete in strijd zou komen met het handhavingsbeleid van de AFM, merkt de AFM het volgende op.

De AFM stelt voorop dat zij zich richt op het doen naleven van de normen die in de financiële wet- en regelgeving zijn neergelegd, waarbij het uitgangspunt is dat eenieder zich uit eigen beweging normconform gedraagt. Bij de keuze voor de inzet van een handhavingsinstrument wordt – conform het handhavingsbeleid – rekening gehouden met alle relevante omstandigheden van het geval en worden de rechtstreeks bij een besluit betrokken belangen afgewogen. Naast het door EY aangehaalde uitgangspunt dat optreden door de AFM op effectieve wijze dient te gebeuren zijn in het handhavingsbeleid nog andere uitgangspunten en factoren opgenomen waarmee rekening wordt gehouden.

Overtreding van de zorgplicht door de accountantsorganisatie en in onderhavig geval daarmee samenhangend het overtreden van COS-normen waardoor (goedkeurende) controleverklaringen in het maatschappelijk verkeer worden gebracht zonder dat deze gebaseerd zijn op voldoende controle-informatie, is naar het oordeel van de AFM ernstig en schaadt het vertrouwen in de accountantssector. Gelet hierop dient de inzet van formele handhavingsinstrumenten, zoals de bestuurlijke boete, tevens ter generale preventie voor de gehele accountantsector. Mede gelet op dit feit dat het een ernstige overtreding betreft, moet een boete worden gezien als een passende sanctie.³⁴ Bovendien is sprake van recidive, zoals nader zal worden toegelicht in paragraaf 7.1.1.4 van dit besluit.

Bovenstaande factoren in acht genomen, is het opleggen van een bestuurlijke boete conform het handhavingsbeleid van de AFM.³⁵

6.5.4 Boete in het licht van het generieke rapport

Anders dan EY doet voorkomen, bevat het generieke rapport geenszins de toezegging dat niet zou worden beboet, integendeel. De passage waaruit volgens EY zou volgen dat zij er gerechtvaardigd op mocht vertrouwen dat de AFM EY zou monitoren en begeleiden, bijvoorbeeld door het eventueel geven van een aanwijzing, het houden van een normoverdragend gesprek of sturen van een brief, en dat een punitieve sanctie hier niet mee strookt, staat op pagina 13 van het generieke rapport, waar in het kader van de door de AFM gewenste en te monitoren herstel- en verbetermaatregelen wordt opgemerkt dat de AFM indien nodig formele handhavingsinstrumenten kan inzetten om de benodigde voortvarende en doortastende implementatie af te dwingen. Dat bleek (vooralsnog) niet nodig, maar dit laat onverlet dat primair voor de reeds geconstateerde overtreding een boete kan worden opgelegd. Dat heeft de AFM ook met zoveel woorden in datzelfde generieke rapport aangegeven, in een meer algemene inleiding op pagina 7:

³⁴ Zie ook Rb. Rotterdam 16 december 2014, ECLI:NL:RBROT:2014:10104.

³⁵ Vergelijk CBb, 12 januari 2010, LJN BL3127, ro 5.4.1.

‘De AFM heeft in 2010 in de definitieve onderzoeksrapporten geconcludeerd dat de externe accountants gemiddeld in 52 procent van de beoordeelde wettelijke controles geen voldoende en geen geschikte controle-informatie hebben verkregen. In de afgelopen jaren, mede naar aanleiding van het toezicht van de AFM, hebben de Big 4-accountantsorganisaties uiteenlopende maatregelen genomen gericht op het waarborgen van de kwaliteit van wettelijke controles. Nu, in 2014, concludeert de AFM dat in 45 procent van de beoordeelde wettelijke controles geen voldoende en geen geschikte controle-informatie is verkregen. Zonder afbreuk te doen aan de inspanningen die de Big 4-accountantsorganisaties in de afgelopen jaren hebben geleverd, hebben zij met de genomen maatregelen niet het gewenste resultaat bereikt. [...] Het aantal wettelijke controles dat als ‘onvoldoende’ is aangemerkt, is naar het oordeel van de AFM [...] nog steeds te hoog. De AFM sluit de inzet van formele handhavingsinstrumenten dan ook niet uit.’ (onderstreping AFM)

Het generieke rapport wekt derhalve niet de indruk dat voor de geconstateerde tekortkomingen geen boete zou worden opgelegd. Integendeel laat het generieke rapport die mogelijkheid nadrukkelijk open. Ook het interview met de heer Everts of het interview met mevrouw Van der Zijde wekt niet de indruk dat voor de geconstateerde tekortkomingen geen boete zou worden opgelegd. EY mocht er dus niet op vertrouwen dat voor de bewuste feiten geen boete zou volgen. Bovendien ziet het voornemen tot boeteoplegging op de reeds geconstateerde overtreding van artikel 14 Wta en niet, zoals EY in haar zienswijze stelt, op het ‘monitoren’ van de gewenste herstel- en verbetermaatregelen.

6.5.5 Conclusie

Gelet op het voorgaande acht de AFM het passend en geboden om EY te beboeten voor overtreding van de zorgplicht van artikel 14 Wta.

7. Besluit

7.1 Besluit tot boeteoplegging

Op grond van het voorgaande heeft de AFM besloten om aan EY een bestuurlijke boete op te leggen wegens overtreding van artikel 14 Wta in de periode van 10 april 2012 tot en met 5 juli 2013.

7.1.1 Hoogte van de boete

7.1.1.1 Wettelijk kader – toepasselijk boeteregime

Voor overtreding van artikel 14 Wta gold tot 1 januari 2013 een basisbedrag van € 500.000 (boetecategorie 2). Per 1 januari 2013 is dit verhoogd tot € 2.000.000 (boetecategorie 3).³⁶ Bij deze wijziging van boetecategorie is geen

³⁶ Per 1 januari 2013 is artikel 14 van het Besluit bestuurlijke boetes financiële sector (Bbbfs) gewijzigd. De boetecategorie voor overtreding van artikel 14 Wta werd verhoogd van 2 naar 3 (basisbedrag van € 2.000.000 in plaats van € 500.000, zie artikel 55, eerste en tweede lid, Wta).

overgangsregeling vastgesteld. De AFM heeft vastgesteld dat EY haar zorgplicht van artikel 14 Wta heeft overtreden in de periode van 10 april 2012 tot en met 5 juli 2013. Dit betreft een doorlopende overtreding. Nu – als gezegd – een overgangsregeling ontbreekt, acht de AFM het passend om de overtreding te beboeten onder het oude regime (boetecategorie 2, basisbedrag € 500.000) voor zover het de periode van 10 april 2012 tot en met 31 december 2012 betreft en te beboeten onder het nieuwe regime (boetecategorie 3, basisbedrag € 2.000.000) voor zover het de periode van 1 januari 2013 tot en met 5 juli 2013 betreft. In de onderhavige zaak leidt dit tot een samengesteld basisbedrag van € 1.115.000 (59% oud basisbedrag = € 295.000, 41% nieuw basisbedrag = € 820.000).

In recente jurisprudentie is bevestigd dat deze zogeheten knip zich verdraagt met het lex mitior-beginsel, zoals vastgelegd in artikel 7, eerste lid, EVRM en artikel 15, eerste lid, IVBPR. In meerdere zaken heeft de Centrale Raad van Beroep (CRvB) bepaald dat bij de introductie van een zwaarder sanctiestelsel gedurende een doorlopende overtreding het lichtere regime moet worden toegepast over de periode tot de datum van wijziging en het zwaardere regime kan worden toegepast over de periode daarna. Zo heeft de CRvB in zijn uitspraak van 24 november 2014, in een zaak waarin het Uvw over de gehele periode het zwaardere regime van het tussentijds van kracht geworden Boetebesluit socialezekerheidswetten had toegepast, overwogen:

‘In de zaak van betrokkene is sprake van toepassing door het Uvw van ‘more stringent criminal laws’, op overtredingen die vanuit het Nederlandse sociaal zekerheidsrecht gezien als ‘continuing offences’ (voortdurende overtredingen) moeten worden gekwalificeerd zoals gedefinieerd in de rechtspraak over artikel 7, eerste lid, van het EVRM (EHRM 17 september 2009, Scoppola v. Italie, nr. 10249/03, r.o. 109; 27 februari 2001, Ecer en Zeyrek v. Turkije, nr. 29295/95 en 29363, r.o. 33 e.v.; Rohlena, r.o. 32). Het nu geldende Boetebesluit socialezekerheidswetten neemt immers de in artikel [...] neergelegde boetemaxima [...] tot uitgangspunt. Toepassing van dat uitgangspunt zou er in situaties, waarin de overtreding is begonnen voor 1 januari 2013 en geëindigd is na 31 januari 2013, toe leiden dat het bruto bedrag aan onverschuldigd betaalde uitkering van voor 1 januari 2013 mede aan de op te leggen boete ten grondslag wordt gelegd. Het onverkort hanteren van de op 1 januari 2013 [...] in werking getreden bepalingen over de hoogte van de boete betekent voor deze overtreders dat een veel zwaarder sanctiestelsel op hun handelen en nalaten van voor 1 januari 2013 wordt toegepast. Het Uvw heeft zich beroepen op het arrest Rohlena. [...] Anders dan in de zaak Rohlena [...], is het handelen of nalaten in strijd met de inlichtingenverplichting [de door het Uvw beboete overtreding, AFM] verricht vóór de wijziging van de regelgeving niet nodig om tot een straf- en beboetbaar feit na de wijziging van de regelgeving – in dit geval per 1 januari 2013 – te komen. Het handelen of nalaten in strijd met de inlichtingenverplichting voor en na 1 januari 2013 kan – los van elkaar – bestraft worden met een boete naar het dan geldende sanctieregime. Het toepassen van het zwaardere sanctiestelsel zoals dat geldt na 1 januari 2013 op handelen of nalaten verricht voor 1 januari 2013 is in die situatie in strijd met artikel 7, eerste lid, tweede zin, van het EVRM en artikel 15, eerste lid, tweede zin, van het IVBPR.’³⁷

³⁷ CRvB 24 november 2014, ECLI:NL:CRVB:2014:3754.

In twee latere uitspraken heeft de CRvB deze overweging in vergelijkbare bewoordingen herhaald.³⁸

Gelet op het voorgaande is het in overeenstemming met de wet en jurisprudentie om bij het vaststellen van de boete wegens de doorlopende overtreding van artikel 14 Wta door EY deels uit te gaan van boetecategorie 3 en de AFM acht dit ook opportuun; EY heeft de overtreding onder het zwaardere boeteregime laten voorduren en dient overeenkomstig te worden beboet.

EY heeft in haar zienswijze aangegeven dat de soorten overtreding als genoemd in boetecategorie 3 niet aan de orde zijn en dat de vermeende overtreding verband houdt met de vakbekwaamheidseisen, hetgeen volgens de AFM zelf thuishoort in boetecategorie 2. De AFM merkt op dat zij heeft vastgesteld dat EY in de onderzoeksperiode de zorgplicht niet heeft nageleefd. Dat is een overtreding van artikel 14 Wta. Ingevolge artikel 14 van het Bbbfs is de overtreding van artikel 14 Wta beboetbaar met een boete van de derde categorie. De AFM ziet dan ook geen verdere aanleiding om op de stelling van EY in te gaan.

Het basisbedrag van de boete is derhalve € 1.115.000.

De AFM kan het basisbedrag verlagen of verhogen met ten hoogste 50 procent indien de ernst en/of duur van de overtreding een dergelijke verlaging of verhoging rechtvaardigt.³⁹ De AFM kan daarnaast het basisbedrag verlagen of verhogen met ten hoogste 50 procent indien de verwijtbaarheid van de overtreder een dergelijke verlaging of verhoging rechtvaardigt.⁴⁰ De AFM houdt bij het vaststellen van de bestuurlijke boete voorts rekening met de draagkracht van de overtreder.⁴¹

Hierna zal worden beoordeeld of er aanleiding is om het basisbedrag van € 1.115.000 te verlagen of te verhogen.

7.1.1.2 Ernst/duur van de overtreding

In haar zienswijze heeft EY aangegeven dat geen sprake is van een ernstige en langdurige overtreding. EY verricht op jaarbasis circa 3.300 wettelijke controles. Het onderzoek dat de AFM heeft gedaan, ziet op tien controles. In drie van die tien controles is geconstateerd dat de controle op onderdelen door de externe accountant beter uitgevoerd had kunnen worden. Het aantal controles is in die zin beperkt, zeker ook wanneer dit aantal wordt vergeleken met het totaal aantal controles dat EY op jaarbasis uitvoert (6.500 in 2012/2013). Zoals aangegeven, is het op basis van de niet-statistische en beperkte deelwaarneming niet mogelijk te extrapoleren naar de gehele populatie van controles.

Daarnaast bestrijdt EY dat de tekortkomingen niet op zichzelf zouden staan. EY stelt vast dat het gaat om drie afzonderlijke dossiers waarbij verschillende externe accountants betrokken zijn geweest. De constatering

³⁸ CRvB 11 december 2014, ECLI:NL:CRVB:2014:4214 en CRvB 23 juni 2015, ECLI:NL:CRVB:2015:1801.

³⁹ Artikel 2, tweede lid, Bbbfs.

⁴⁰ Artikel 2, derde lid, Bbbfs.

⁴¹ Artikel 4, eerste lid, Bbbfs.

hebben geen enkele relatie met de onderzoeken in 2010 en maken derhalve niet dat sprake is van een ernstige overtreding, aldus EY.

De AFM reageert hierop als volgt. Voor zover hier relevant, bestaat de norm van artikel 14 Wta eruit dat de accountantsorganisatie ervoor zorg draagt dat de bij haar werkzame of aan haar verbonden accountants voldoen aan de eisen van vakbekwaamheid. Inherent aan de aard van deze norm is dat overtreding ervan als ernstig is aan te merken. Enkele tekortkomingen bij enkele controles door enkele accountants hoeven op zichzelf nog niet te leiden tot overtreding van de op de organisatie rustende zorgplicht. De zorgplicht wordt wel overtreden als sprake is van een zeker patroon in de zin van het herhaaldelijk nalaten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over materiële posten in de jaarrekening, zoals dat in deze zaak is vastgesteld. EY heeft – kort gezegd – de norm overtreden, gelet op de aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen in de controlewerkzaamheden van verschillende externe accountants bij de controle van materiële posten in drie op de tien door de AFM onderzochte wettelijke controles. EY heeft deze tekortkomingen bovendien niet zelf geconstateerd en de uitkomsten van het door de AFM uitgevoerde onderzoek liggen – wel degelijk – in het verlengde van de uitkomsten van het eerdere onderzoek naar de naleving van de norm van artikel 14 door EY, zoals is toegelicht in paragraaf 6.2.3 van dit besluit. Voor een reactie op de opmerkingen van EY over de representativiteit van de onderzochte dossiers verwijst de AFM naar paragraaf 6.3.1, waaraan de AFM in het kader van de ernst toevoegt dat het feit dat een beperkt aantal dossiers is onderzocht niet betekent dat de geconstateerde overtreding niet ernstig kan zijn. Zoals hierboven uiteengezet, is het tegendeel het geval.

De AFM ziet gelet op bovenstaande geen grond de boete op grond van de ernst en/of duur van de overtreding te verlagen of te verhogen.

7.1.1.3 Mate van verwijtbaarheid

Ten tijde van de overtreding moet EY bekend zijn geweest met de reikwijdte van de norm van artikel 14 Wta en – meer specifiek – de invulling daarvan door de AFM. Dit alleen al omdat de AFM reeds eerder, op 9 november 2011, aan EY een boete heeft opgelegd wegens overtreding van artikel 14 Wta. Evenals nu het geval, werd de schending van de zorgplicht toen vastgesteld op basis van tekortkomingen door externe accountants bij de uitvoering van (in die zaak zes van de tien onderzochte) wettelijke controles. In dat boetebesluit is een uitvoerige toelichting op de norm gegeven en de voorzieningenrechter heeft zich hierover vervolgens ook uitgelaten, in de in paragraaf 6.2.1 geciteerde uitspraak van 19 januari 2012. Daarnaast is de norm door de AFM goed kenbaar gemaakt in een overleg van 1 juli 2010 met alle OOB-vergunninghouders, waaronder EY. Ook heeft de AFM in de nu beboete periode een andere opgelegde boete wegens overtreding van artikel 14 Wta gepubliceerd.⁴² Nog eerder, op 5 januari 2010, heeft de AFM bovendien al een normoverdragend gesprek met EY gevoerd ten aanzien van de invulling van de zorgplicht van de norm door EY.

Dat EY nu wederom haar zorgplicht heeft geschonden, acht de AFM daarom in verhoogde mate verwijtbaar. De AFM ziet echter af van een verhoging van het boetebedrag op basis van de mate van verwijtbaarheid, omdat de

⁴² Boetebesluit Deloitte d.d. 15 februari 2012, gepubliceerd op 23 februari 2012.

eerder opgelegde boete, die EY hier wordt tegengeworpen, al leidt tot een verplichte verdubbeling van het boetebedrag, zoals in de volgende paragraaf zal worden toegelicht.

7.1.1.4 Recidive

Zoals gezegd, heeft de AFM op 9 november 2011 aan EY een boete opgelegd wegens overtreding van artikel 14 Wta, op grond van tekortkomingen in zes van de tien destijds door de AFM onderzochte wettelijke controles. De periode tussen deze eerdere boeteoplegging en de overtreding in de onderhavige zaak is minder dan vijf jaar. Op grond van artikel 3 Bbbfs moet de AFM daarom de met toepassing van artikel 2 Bbbfs vastgestelde boete verdubbellen.⁴³ Dit betekent in deze zaak dat het boetebedrag van € 1.115.000 wordt verdubbeld tot € 2.230.000.

De door EY gegeven zienswijze doet hieraan niet af, zoals hieronder zal worden toegelicht.

Zienswijze EY

EY heeft in de eerste plaats aangevoerd dat een open norm als de zorgplicht van artikel 14 Wta geen grondslag kan bieden voor recidive, omdat daaronder allerlei overtredingen kunnen worden geschaard. Daarnaast meent EY dat het feit dat het boeteregime tussentijds is gewijzigd aan toepassing van de recidive-bepaling in de weg staat. Om beide redenen zou een verdubbeling van het boetebedrag wegens recidive leiden tot schending van het rechtszekerheidsbeginsel, aldus EY.

Reactie AFM

De verplichte verdubbeling geldt als sprake is van ‘eenzelfde overtreding’.⁴⁴ De AFM is van oordeel dat, ongeacht de inhoud van de norm, eenzelfde overtreding wordt begaan als – zoals in deze zaak – exact dezelfde bepaling wordt overtreden. Bovendien zijn in dit geval de onderliggende tekortkomingen bij beide overtredingen van dezelfde aard; het betreft steeds het niet-naleven van COS-normen door externe accountants bij de uitvoering van wettelijke controles.

Dat het boeteregime tussentijds is gewijzigd, raakt de verplichte verdubbeling wegens recidive niet. Zoals in paragraaf 7.1.1.1 is uiteengezet, hanteert de AFM een samengesteld basisbedrag aan de hand van de periode van overtreding vóór en na de wijziging van het boeteregime en dit is het bedrag dat wegens recidive wordt verdubbeld. Dit is derhalve een evenredige verdubbeling, waarmee EY niet met terugwerkende kracht een hogere boete krijgt opgelegd.

7.1.1.4 Passendheid/evenredigheid

In haar zienswijze voert EY een aantal omstandigheden aan zouden moeten leiden tot een substantiële vermindering van de boete. De worden hieronder behandeld.

⁴³ Dit betreft een verdubbeling van het basisbedrag na eventuele verhoging en/of verlaging op grond van de ernst/duur van de overtreding en de mate van verwijtbaarheid.

⁴⁴ Zie artikel 3 Bbbfs.

EY: geen voordeel behaald, wel schade geleden

EY stelt geen voordeel te hebben behaald met de in het onderzoeksrapport opgenomen bevindingen, maar slechts nadeel te hebben ondervonden. De gecontroleerde entiteiten, alsmede hun aandeelhouders en andere stakeholders zijn niet benadeeld. Ook geven de constatering zelf er geen blijk van dat EY de financiële markten of het algemeen belang schade heeft berokkend. De media-aandacht heeft echter wel de reputatie van EY geschaad. Daarnaast zijn diverse medewerkers en partners opgestapt en heeft EY veel capaciteit moeten vrijmaken voor het onderzoek. Dit nadeel dient betrokken te worden bij het bepalen van de hoogte van de boete.

Reactie AFM

De AFM heeft niet onderzocht of EY met de overtreding voordeel heeft behaald. Evenmin heeft de AFM onderzocht of derden door de overtreding concrete schade hebben geleden, waarbij de AFM opmerkt dat zij daar geen aanwijzingen voor heeft. Dit alles is op zichzelf echter geen reden voor verlaging van de boete, alleen al omdat het buiten de invloedssfeer van EY lag dat er geen concrete schade aan derden lijkt te zijn berokkend. Zoals hierboven reeds opgemerkt was de overtreding wel degelijk potentieel impactvol, omdat de externe accountants niet konden instaan voor de getrouwheid van de financiële verslaggeving van de drie in dit besluit behandelde controlecliënten. Bovendien roept de schending van de zorgplicht door EY twijfel op omtrent de professionaliteit van deze accountantsorganisatie en brengt daarmee ook ernstige schade toe aan het publieke vertrouwen in de accountantssector als geheel, zoals is toegelicht in paragraaf 6.2.1 van dit besluit.

De reputatieschade die EY stelt te hebben geleden door de media-aandacht is toe te schrijven aan het eigen handelen en nalaten van de organisatie. De AFM ziet geen aanleiding om hiermee bij het vaststellen van de hoogte van de boete rekening te houden. Tot slot merkt de AFM op dat EY een professionele organisatie is die zich begeeft op gereguleerd terrein. Inherent daaraan is dat toezichthouders bij tijd en wijle beoordelen of EY de voor haar geldende wet- en regelgeving naleeft en dat EY daarvoor tijd en capaciteit dient vrij te maken. Dat de gevolgen van een onderzoek wellicht impactvol zijn, zeker in die gevallen waarin er serieuze bevindingen zijn, is een risico dat voor rekening van de onder toezicht staande organisatie komt. Ook dit is derhalve niet iets waarmee de AFM rekening houdt bij het vaststellen van de hoogte van de boete.

EY: lange behandeltermijn

Naar het oordeel van EY is sprake van een te lange behandeltermijn. Het onderzoek van de AFM heeft in 2013 plaatsgehad. In 2013 en voor het laatst in juli 2014 zijn (concept)deelrapporten verschenen. Op 25 september 2014 verscheen het generieke rapport. Het is voor EY onbegrijpelijk dat de AFM pas bijna een jaar later met een voornemen tot boeteoplegging en een definitief onderzoeksrapport komt, waarvan de inhoud dus reeds openbaar was. Door de lange periode tussen het boetevoornemen en de publicatie van het generieke rapport wordt aan EY onnodig nadeel toegebracht, omdat twee keer negatieve publiciteit zal ontstaan over iets dat in feite één gebeurtenis is. Het voortraject heeft in zoverre ook al een bestraffend karakter gehad, hetgeen een relevante omstandigheid is bij het bepalen van de hoogte van de boete.

Reactie AFM:

In het op 25 september 2014 verschenen generieke rapport heeft de AFM haar bevindingen neergelegd ten aanzien van de vraag of de externe accountant in tien door de AFM geselecteerde controles voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om zijn oordeel te onderbouwen. Daarbij is door de AFM aangegeven dat zij de inzet van formele handhavingsinstrumenten niet uitsluit.⁴⁵ De AFM heeft naar aanleiding van de bevindingen zoals die zijn neergelegd in het generieke rapport onderzocht of EY haar zorgplicht heeft geschonden en of, nu dit het geval bleek, het passend en geboden is om tot oplegging van een bestuurlijke boete over te gaan. Een dergelijk onderzoek is complex en kost tijd. EY heeft daarbij uitvoerig gereageerd op de bevindingen van de AFM en de AFM heeft deze inbreng zorgvuldig meegewogen in dit besluit. Er is daarom zeker tijd verstreken, maar de geconstateerde overtreding is niet (deels) verjaard. Evenmin is er een redelijke termijn verstreken, nu deze begint te lopen op het moment van de aanvang van een ‘criminal charge’, in dit geval 13 augustus 2015, de datum van de verzending van het boetevoornemen.

EY voert tevens aan dat met de publicatie van het generieke rapport het voortraject reeds een bestraffend karakter had en dat dit aspect zou moeten leiden tot een substantiële vermindering van een eventuele bestuurlijke boete. Anders dan EY meent, is de publicatie van het generieke rapport niet aan te merken als een sanctie, laat staan een punitieve sanctie. Zoals ook in de inleiding van het generieke rapport staat toegelicht, is het ‘*doel van de openbaarmaking van kantoor specifieke bevindingen en conclusies [...] de transparantie over de kwaliteit van individuele accountantsorganisaties te bevorderen*’.⁴⁶ Het informeren van het publiek, in het bijzonder de gebruikers van financiële verantwoordingen zoals beleggers en crediteuren, is hiermee het doel van de publicatie en niet het bestraffen van EY op welke wijze dan ook. Van een bestraffend karakter is dan ook geen sprake. Die bestraffing is pas met dit boetebesluit aan de orde. Bovendien gaat het blijkens de toelichting op artikel 48a Wta bij de publicatie van een generiek rapport als het onderhavige niet om een besluit in de zin van de Awb, gericht op enig rechtsgevolg, maar om een feitelijk handelen van de toezichthouder. Niet alleen feitelijk, maar ook formeel is de publicatie dus niet aan te merken als punitieve sanctie. Een generiek rapport laat dan ook onverlet dat de AFM handhavend optreedt tegen een ernstige, omvangrijke en (potentieel) impactvolle overtreding waarbij het publieke vertrouwen in de accountantssector wordt geschaad.

Feit is wel dat tussen de publicatie van het generieke rapport en de boeteoplegging zelf circa anderhalf jaar is verstreken. De AFM zal door het adequaat weergeven van de feiten en de context van het besluit ervoor zorgdragen dat er geen verwarring zal ontstaan ten aanzien van de beboete gedraging en het hieraan ten grondslag liggende feitensubstraat. Uit het onderhavige boetebesluit komt al duidelijk naar voren dat het gaat om dezelfde feiten als die uit het generieke rapport van 25 september 2014 en de AFM zal dit aspect ook benadrukken in het persbericht bij de publicatie van het boetebesluit (zie verder paragraaf 7.2).

EY: medewerking aan het onderzoek en getroffen maatregelen

EY geeft in haar zienswijze aan dat zij volledige medewerking heeft verleend aan het onderzoek van de AFM. Dit is een omstandigheid die volgens haar dient te worden meegewogen bij het bepalen van de hoogte van de boete.

⁴⁵ Pag. 25.

⁴⁶ Pag. 4.

Voorts zijn relevant de maatregelen die EY de laatste jaren heeft getroffen om de kwaliteit van haar organisatie en werkwijze te optimaliseren. EY heeft laten zien en laat zien dat de kwaliteit van accountantscontroles dient te verbeteren en dat zij zich bewust is van haar maatschappelijke rol. EY is daar permanent mee bezig, hetgeen inmiddels aantoonbare resultaten heeft opgeleverd. Zo zijn de bevindingen van de AFM ten aanzien van de controledossiers meegenomen in de beoordeling van de partners.

Verder heeft EY actieve opvolging gegeven aan de bevindingen van de AFM uit haar eerste reguliere onderzoek. EY heeft de AFM steeds op de hoogte gehouden van haar initiatieven en de voortgang. Bovendien heeft EY ook na de constatering maatregelen getroffen en doet zij dat nog steeds. De getroffen maatregelen na de constatering zijn relevant, omdat de evenredigheid ex nunc moet worden beoordeeld.

Reactie AFM

Hoewel de AFM zich bewust is van de volledige medewerking van EY aan het onderzoek en de (aanvullende) maatregelen die na de periode van overtreding getroffen zijn, zijn deze ter zake van onderhavig besluit – en voor de beoordeling of EY *gedurende* de periode van overtreding invulling heeft gegeven aan haar zorgplicht – niet relevant. Eerdere maatregelen, voorafgaand aan en tijdens de overtreding, hadden nu juist nog niet het gewenste effect, want hebben de overtreding niet voorkomen of doen beëindigen. EY had, zonder tussenkomst van de AFM, eerder moeten zorgdragen voor een situatie waarin de door de AFM geconstateerde tekortkomingen niet hadden kunnen plaatsvinden. De getroffen noodzakelijke verbetermaatregelen achteraf nemen de straf- en boetewaardigheid van de daaraan voorafgegane overtreding niet weg.

Die verbetermaatregelen zijn evenmin reden voor een verlaging van het boetebedrag. De AFM heeft vastgesteld dat EY op schema ligt wat betreft ‘de *opzet* van de verandering en de verbetermaatregelen’ (dashboardscore van 4,1 op een schaal van 5)⁴⁷, maar onduidelijk is nog wat de *werking* hiervan in de praktijk is. EY zelf heeft zich hierover niet uitgelaten en ook de AFM heeft nog niet getoetst in hoeverre de verandering en verbetermaatregelen leiden tot de vereiste kwaliteit van wettelijke controles door externe accountants (dat onderzoek is nu gaande). Hieraan voegt de AFM toe dat het zwaartepunt van de door EY getroffen verbetermaatregelen ligt na het uitbrengen van het kritische generieke rapport van 25 september 2014 en de daarop volgende negatieve publiciteit, en daarom gezegd moet worden dat die maatregelen in zoverre slechts deels uit eigen beweging zijn getroffen.

7.1.1.5 Conclusie

Gelet op alle omstandigheden van het geval, acht de AFM een boete van € 2.230.000 passend en geboden.

7.1.2 Betaling van de boete

Het bedrag van € 2.230.000 dient te worden overgemaakt op bankrekening [REDACTED] ([REDACTED])

⁴⁷ Rapport ‘Dashboard 2015 Verandering en Verbetermaatregelen OOB-accountantsorganisaties’, door de AFM gepubliceerd op 15 oktober 2015. Het specifiek op EY toegesneden rapport dateert van 7 oktober 2015.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

130 van 139

[REDACTED] ten name van AFM te Amsterdam, onder vermelding van factuurnummer [REDACTED]. EY ontvangt geen afzonderlijke factuur voor dit bedrag.

De boete moet worden betaald binnen zes weken na de datum van dit besluit.⁴⁸ Als EY bezwaar maakt tegen dit besluit, wordt de verplichting om de boete te betalen geschorst, totdat op het bezwaar is beslist. Die verplichting wordt ook geschorst als EY na de bezwaarprocedure in beroep gaat, totdat op het beroep is beslist.⁴⁹ Over de periode dat de verplichting om de boete te betalen is geschorst, is EY wel de wettelijke rente verschuldigd.⁵⁰

7.2 Besluit tot publicatie van de boete

Omdat de AFM aan EY een boete oplegt wegens de overtreding van artikel 14 Wta, moet de AFM het besluit tot boeteoplegging openbaar maken, nadat dit definitief is geworden (nadat het niet langer mogelijk is om bezwaar of beroep in te stellen).⁵¹ Ook moet de AFM het besluit al eerder openbaar maken, namelijk na het verstrijken van vijf werkdagen nadat dit aan EY is toegestuurd.⁵²

De wetgever heeft het openbaar maken van bestuurlijke boetes verplicht om deelnemers op de financiële markten te waarschuwen. Dit in het belang van de ordelijke en transparante financiële marktprocessen, zuivere verhoudingen tussen marktpartijen en de zorgvuldige behandeling van cliënten.⁵³ De AFM kan slechts afzien van openbaarmaking, als die in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de AFM uit te oefenen toezicht op de naleving van de Wta.⁵⁴

Geen strijd met het toezichtdoel

EY heeft aangevoerd dat publicatie van het boetebesluit strijdig is met het toezichtsdoel, namelijk bevordering van het maatschappelijk vertrouwen in de accountantssector. Met een publicatie van de bevindingen circa anderhalf jaar na publicatie van het generieke rapport en circa drie jaar na de verweten feiten, zou bovendien worden voorbijgegaan aan de kwaliteitsverbeteringen die EY over de afgelopen jaren heeft doorgevoerd.

De AFM reageert hierop als volgt. De door EY naar voren gebrachte argumenten leiden niet tot het oordeel dat publicatie van het boetebesluit in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de AFM uit te oefenen toezicht op de naleving van de Wta. Dat het bevorderen van de kwaliteit van accountantsorganisaties en van het maatschappelijk vertrouwen in die organisaties een doelstelling van de Wta is, betekent uiteraard niet dat een ernstige overtreding als de onderhavige niet door de AFM naar buiten zou moeten worden gebracht. Ten overvloede voegt de AFM hieraan toe dat het doel van de in principe verplichte publicatie het informeren en

⁴⁸ Dit volgt uit artikel 4:87, eerste lid, en de artikelen 3:40 en 3:41 Awb.

⁴⁹ Dit volgt uit artikel 1:85, eerste lid, Wft.

⁵⁰ Dit volgt uit artikel 1:85, tweede lid, Wft.

⁵¹ Artikel 68 Wta.

⁵² Artikel 67, eerste lid, onder a, Wta.

⁵³ Zie *Kamerstukken II* 2005-06, 29 708, nr. 19, p. 301-303 en 420-421, nr. 20, p. 30 en nr. 39, p. 8-10. De wetgever heeft beoogd om het publicatieregime in de Wta te laten aansluiten op het regime in de Wft (*Kamerstukken II* 2007-08, 31 270, nr. 3, p. 21).

⁵⁴ Artikel 67, vierde lid, Wta.

waarschuwen van het publiek is. Met de publicatie van het boetebesluit zal, in vervolg op het generieke rapport van 25 september 2014, het publiek worden geïnformeerd over de aard van de overtreding, de sanctie die de AFM daaraan verbindt en het feit dat de AFM daarbij ook rekening houdt met de verbetermaatregelen die EY inmiddels heeft doorgevoerd. De uitzonderingsgrond – strijd met het toezichtsdoel – is daarom niet aan de orde.

Geen strijd met fundamentele rechten, geen punitieve sanctie

EY heeft verder aangevoerd dat publicatie van het boetebesluit strijdig is met fundamentele rechten, waaronder haar recht op ongestoord genot van haar eigendom ex artikel 1 Eerste Protocol van het EVRM. EY heeft reeds nadelige effecten ondervonden als gevolg van de publicatie van het generieke rapport op 25 december 2014. Dat de AFM thans op grond van dezelfde feiten opnieuw tot publicatie wil overgaan tast ontoelaatbaar het recht van EY op ongestoord genot van haar eigendom aan. De bevindingen in het onderzoeksrapport nopen er niet toe aan die eigendomsbelangen voorbij te gaan. In alle drie dossiers is immers sprake van jaarrekeningen die een getrouw beeld geven. Publicatie van het boetebesluit zal kortom leiden tot onevenredige benadeling van EY, terwijl het algemeen belang er niet meer mee is gediend, na de publicatie van het generieke rapport. Om deze reden moet de publicatie van het boetebesluit ook worden beschouwd als een punitieve sanctie, aldus EY.

De AFM reageert hierop als volgt. De AFM stelt voorop dat – anders dan EY betoogt – openbaarmaking van een boetebesluit geen punitieve sanctie is.⁵⁵ Het feit dat de AFM op 25 september 2014 haar generieke rapport heeft gepubliceerd, maakt dit niet anders. Zoals hierboven uiteengezet, heeft de publicatie van het boetebesluit in aansluiting op het reeds gepubliceerde generieke rapport een zelfstandig doel, dat niet bestaat uit leedtoevoeging, zoals EY suggereert. Overigens ziet de wetsgeschiedenis waarnaar EY verwijst⁵⁶ op de openbare waarschuwing, zoals neergelegd in artikel 64 Wta. Daarvan is met het generieke rapport noch de publicatie van het boetebesluit sprake. Voor zover de publicatie van het boetebesluit al zou leiden tot aantasting het ongestoorde genot van het eigendom van EY, heeft te gelden dat dit in het algemeen belang is en onder de voorwaarden voorzien in de Wta, en daarmee in lijn met artikel 1 Eerste Protocol EVRM.

Wijze van publicatie

De AFM publiceert een boete door de volledige tekst van het boetebesluit (met uitzondering van vertrouwelijke informatie) op haar website te plaatsen, onder begeleiding van een persbericht waarin de kern van het boetebesluit wordt opgenomen. Van het persbericht wordt een Engelse vertaling opgenomen. Ook wordt een bericht over de boete opgenomen in de periodieke AFM-nieuwsbrieven (consumenten/professionals), wordt een bericht op

⁵⁵ Zie wetsgeschiedenis Wft: *Kamerstukken II* 2005-06, 29 708, nr. 19, p. 420. Bij de totstandkoming van de Wta heeft de wetgever beoogd om het Wta-publicatieregime te laten aansluiten bij het regime van de Wft (*Kamerstukken II* 2007-08, 31 270, nr. 3, p. 21). Jurisprudentie: rechtbank Rotterdam 31 juli 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:5635 (r.o.11.2).

⁵⁶ 'Indien de verwachting gerechtvaardigd is dat de financiële schade voor de betreffende accountantsorganisatie als gevolg van de publicatie substantieel zal zijn, terwijl de meerwaarde van die publicatie om de gebruikers van de door de accountantsorganisatie afgegeven accountantsverklaringen te waarschuwen niet kan worden aangetoond, dan zal een dergelijke publicatie door het EHRM mogelijk toch als sanctie worden aangemerkt.' (*Kamerstukken II* 2007/08, 31 270, nr. 3, p. 21-22).

Twitter geplaatst⁵⁷ en wordt gebruik gemaakt van een RSS-feed⁵⁸ en een news-alert.⁵⁹ Bij het persbericht zal een hyperlink worden opgenomen naar een eventuele uitspraak van de voorzieningenrechter van de rechtbank op rechtspraak.nl. De AFM kan daarnaast het besluit publiceren door middel van een advertentie in één of meer landelijke en/of regionale dagbladen.

In reactie op de zienswijze van EY, benadrukt de AFM dat dit een redelijke en evenredige wijze van publicatie betreft. In de jurisprudentie is bevestigd dat een bericht op Twitter (in beginsel) geoorloofd is⁶⁰ en de publicatie van een persbericht zonder meer geoorloofd is.⁶¹

De volgende basistekst wordt in het te publiceren persbericht en/of de advertentie opgenomen:

‘AFM legt boete op aan EY voor niet naleven zorgplicht

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) heeft op 16 maart 2016 een bestuurlijke boete van € 2.230.000 opgelegd aan Ernst & Young Accountants LLP (EY). Zij krijgt deze boete omdat uit onderzoek van de AFM blijkt dat EY van 10 april 2012 tot en met 5 juli 2013 niet aan haar zorgplicht heeft voldaan (artikel 14 van de Wet toezicht accountantsorganisaties).

Controleverklaringen onvoldoende onderbouwd

Op accountantsorganisaties rust de wettelijke plicht ervoor te zorgen dat haar accountants zich houden aan de beroepsregels. Bij meerdere door de AFM onderzochte wettelijke controles hebben de accountants van EY geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen om de afgegeven controleverklaringen te onderbouwen. Hiermee heeft EY in strijd gehandeld met de wet. Bij EY heeft de AFM geconstateerd dat van de tien controles die in het onderzoek zijn betrokken, er in drie gevallen sprake is van zodanige tekortkomingen dat de accountant geen (goedkeurende) controleverklaring had mogen afgeven. De AFM heeft geconcludeerd dat EY als organisatie niet aan haar zorgplicht heeft voldaan.

Boete

De AFM vindt een boete van € 2.230.000 passend en geboden voor deze overtreding. Bij het vaststellen van de boetheogte heeft de AFM rekening gehouden met de ernst en de verwijtbaarheid van de overtreding. Ook heeft de AFM rekening gehouden met het feit dat zij EY al eerder heeft beboet voor eenzelfde overtreding, waardoor het basisbedrag van de boete verplicht is verdubbeld. Verder is rekening gehouden met het feit dat de tekortkomingen deels plaatsvonden in een periode dat het oude (lagere) boeteregime van toepassing was.

⁵⁷ Het bericht op Twitter zal bestaan uit de kop van het persbericht en een link naar het gehele persbericht op de website van de AFM.

⁵⁸ Een RSS-feed is een automatische melding van aanpassingen op de website.

⁵⁹ Persbureaus en andere instellingen die zich hebben geabonneerd, ontvangen persberichten van de AFM via news-alerts.

⁶⁰ Rb. Rotterdam 19 december 2013, ECLI:NL:RBROT:2013:10239, Rb. Rotterdam 7 maart 2014, ECLI:NL:RBROT:2014:1636 en (impliciet) CBb 28 mei 2015, ECLI:NL:CBB:2015: 177.

⁶¹ Rb. Rotterdam 7 maart 2014, ECLI:NL:RBROT:2014:1636.

2014 rapport over tekortkomingen

Accountants hebben een wettelijke controletaak. Beleggers, crediteuren en andere belanghebbenden moeten kunnen vertrouwen op het oordeel van een accountant zoals opgenomen in de controleverklaring bij de jaarrekening. Dat kan alleen als een controleverklaring is onderbouwd met voldoende en geschikte controle-informatie. Uit een eerder onderzoek bij EY en de andere drie Big 4-accountantsorganisaties is gebleken dat er ernstige tekortkomingen waren bij de controles van jaarrekeningen over het boekjaar 2012. In september 2014 heeft de AFM hierover een rapport gepubliceerd: 'Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties'. <link> Met dit boetebesluit treedt de AFM op tegen de in het rapport genoemde tekortkomingen bij EY.

Verandering en verbetering

De Big 4-accountantsorganisaties, waaronder EY, hebben inmiddels diverse verbetermaatregelen aangekondigd. In 2015 heeft de AFM onderzoek gedaan naar de opzet van de verandering en verbetermaatregelen bij OOB-accountantsorganisaties. De resultaten van dit onderzoek heeft de AFM in oktober 2015 gepubliceerd met het rapport 'Dashboard 2015 Verandering en Verbetermaatregelen OOB-accountantsorganisaties' <link>. Hieruit blijkt dat EY werkt aan een fundamentele verandering en verbetering van de randvoorwaarden om de kwaliteit van haar wettelijke controles te verhogen en daarmee meer in het publiek belang te handelen. Dit jaar onderzoekt de AFM of de door de accountantsorganisaties opgezette maatregelen werken en onderzoekt de AFM opnieuw de kwaliteit van de wettelijke controles. Dit is ook terug te lezen in de Agenda 2016-2018 <link>.

Het besluit van de AFM kan door belanghebbende(n) ter toetsing aan de rechter worden voorgelegd. Het volledige boetebesluit is hiernaast te downloaden in PDF-formaat. Neem bij vragen of klachten contact op met het Meldpunt Financiële Markten van de AFM 0800-5400 540 (gratis).

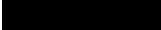
Boete EY voor niet naleven zorgplicht <link>'

Let op: De AFM kan, al naargelang de omstandigheden op het moment van publicatie, bovengenoemde publicatietekst wijzigen of aanvullen.

Bij dit besluit is de openbare versie van het besluit gevoegd. Dat is het besluit zoals dat op de website van de AFM openbaar zal worden gemaakt, geschoond van vertrouwelijke informatie. Mocht u van mening zijn dat er desondanks vertrouwelijke tekst in staat die geschoond zou moeten worden, dan verneemt de AFM dat graag zo spoedig mogelijk, maar uiterlijk binnen drie werkdagen na bekendmaking van dit besluit.

Publicatie vindt niet eerder plaats dan nadat vijf werkdagen zijn verstreken na de dag waarop het besluit tot boeteoplegging aan EY bekend is gemaakt. De publicatie wordt opgeschort als EY verzoekt om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Publicatie wordt dan in elk geval opgeschort totdat de voorzieningenrechter uitspraak heeft gedaan.

Als EY om een voorlopige voorziening vraagt, verzoekt de AFM u dit per e-mail ([REDACTED]) door te geven. Als u hiertoe niet overgaat, zal de AFM de boete openbaar maken op de wijze als hiervoor toegelicht.

Datum	16 maart 2016
Ons kenmerk	
Pagina	134 van 139

Over de publicatie op grond van artikel 68 Wta zal de AFM een beslissing nemen, als het boetebesluit definitief is geworden.

8. Hoe kunt u bezwaar maken?

Iedere belanghebbende kan tegen deze beschikking bezwaar maken door binnen zes weken na bekendmaking daarvan een bezwaarschrift in te dienen bij de AFM, t.a.v. Juridische Zaken, Postbus 11723, 1001 GS, Amsterdam. Een bezwaarschrift kan ook per fax (faxnummer 020-797 3835), per e-mail (e-mailadres bezwarenbox@afm.nl) of met het bezwaarformulier op de website van de AFM (www.afm.nl/bezwaar) worden ingediend. Aan deze elektronische verzending stelt de AFM nadere eisen die op haar website worden toegelicht. Een van die eisen is dat een bezwaarschrift niet aan andere AFM faxnummers of AFM e-mailadressen dan de hier genoemde kan worden gestuurd. De AFM neemt het bezwaarschrift alleen inhoudelijk in behandeling als aan deze eisen is voldaan.

Hoogachtend,
Autoriteit Financiële Markten

[was getekend]

Plaatsvervangend boetefunctionaris

[was getekend]

Plaatsvervangend boetefunctionaris

Bijlage: algemene toelichting op controlewerkzaamheden en begrippen

In de bevindingen van de AFM ten aanzien van de controles van de externe accountants van EY komt een aantal controlewerkzaamheden en begrippen meerdere malen terug. Voor een goed begrip van de bevindingen van de AFM volgt hierna een algemene beschrijving van deze controlewerkzaamheden en begrippen.

De externe accountant maakt bij zijn controle gebruik van beweringen bij het in overweging nemen van de verschillende soorten mogelijke afwijkingen die kunnen voorkomen (vgl. COS 315, A111). Veel voorkomende beweringen vormen die van 'juistheid' en 'volledigheid'. Onder 'volledigheid' wordt verstaan dat alle transacties en gebeurtenissen die dienen te worden geboekt ook zijn geboekt (vgl. COS 315, A111, sub a (ii)) en dat alle activa, vreemd-vermogenscomponenten en eigenvermogenscomponenten die dienen te worden geboekt ook zijn geboekt (vgl. COS 315, A111, sub b (iii)). Onder 'juistheid' wordt verstaan dat de bedragen en andere gegevens die betrekking hebben op geboekte transacties en gebeurtenissen op juiste wijze zijn geboekt (vgl. COS 315, A111, sub a (iii)).

Verder spelen in de controle van externe accountants ook de volgende beweringen een rol: 'het voorkomen', 'waardering en toerekening', 'bestaan' en 'afgrenzing van de verslagperiode'. Onder 'voorkomen' wordt verstaan dat de transacties en gebeurtenissen die zijn geboekt inderdaad hebben plaatsgevonden en betrekking hebben op de entiteit (vgl. COS 315, A111, sub a (i)). Onder 'waardering en toerekening' wordt verstaan dat de activa, vreemd-vermogenscomponenten en eigen-vermogenscomponenten in de financiële overzichten zijn opgenomen voor de passende bedragen en dat de daaruit voortvloeiende aanpassingen betreffende waardering of toerekening op passende wijze zijn geboekt (vgl. COS 315, A111, sub b (ii)). Onder 'bestaan' wordt verstaan dat de activa, vreemd-vermogenscomponenten en eigenvermogenscomponenten daadwerkelijk bestaan (vgl. COS 315, A111, sub b (i)). Onder 'afgrenzing van de verslagperiode' wordt verstaan dat transacties en gebeurtenissen in de passende verslagperiode zijn geboekt (vgl. COS 315, A111, sub a (iv)).

Een externe accountant kan in zijn controle zowel systeemgerichte als gegevensgerichte werkzaamheden uitvoeren om controle-informatie te verkrijgen. Hij zal deze werkzaamheden doorgaans combineren. Daarmee speelt de externe accountant in op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en controleert de externe accountant of inderdaad geen sprake is van dergelijke afwijkingen van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel (zie hierna onder 'materialiteit of materieel belang').

De systeemgerichte werkzaamheden zijn gericht op het beoordelen van de opzet, het vaststellen van het bestaan en het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen van de controlecliënt. Dit betreft de interne beheersingsmaatregelen die, als ze effectief werken, een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kunnen voorkomen of ontdekken en corrigeren. De controle-informatie die de externe accountant verkrijgt met de systeemgerichte controlewerkzaamheden is van invloed op de aard en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden die hij dient op te zetten en uit te voeren om het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Gegevensgerichte controlewerkzaamheden bestaan uit detailcontroles van delen van het financiële overzicht en

gegevensgerichte cijferanalyses waaronder verbandscontroles. Ongeacht de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang dient de accountant gegevensgerichte controles op te zetten en uit te voeren voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn (zie COS 330.18).

Indien de externe accountant een significant risico onderkent, dient hij daar in zijn systeemgerichte en gegevensgerichte controlewerkzaamheden op in te spelen. Onder een significant risico wordt verstaan een onderkend en ingeschat risico van een afwijking van materieel belang waaraan, naar het oordeel van de accountant, tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed (zie o.a. COS 315.4, onder e). Zo dient de accountant die van plan is te steunen op interne beheersingsmaatregelen voor een risico dat hij heeft aangemerkt als een significant risico, dit risico gedurende de lopende controleperiode te toetsen en mag hij dus geen gebruik maken van de controle-informatie verkregen uit controlewerkzaamheden in een vorig controlejaar (COS 330.15). Wanneer de aanpak van een significant risico slechts bestaat uit gegevensgerichte controlewerkzaamheden dienen de werkzaamheden onder meer te bestaan uit detailcontroles (COS 330.21). In COS 240 wordt verder uitgewerkt op welke wijze COS 315 en COS 330 moeten worden toegepast met betrekking tot de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Zo bepalen COS 240.31, 240.26 en 240.32 hoe de externe accountant moet omgaan met het risico dat het management van een entiteit fraude pleegt. Hierna worden de verschillende hier genoemde kernbegrippen nader toegelicht.

Materialiteit of materieel belang

In zijn oordeel brengt de accountant tot uitdrukking of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving (COS 200.3). De externe accountant dient voor dit oordeel een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, waartoe hij voldoende en geschikte controle-informatie dient te verkrijgen (COS 200.5).

In COS 320.2 wordt het begrip materialiteit als volgt omschreven:

“Stelsels inzake financiële verslaggeving beschrijven vaak het concept van materialiteit in de context van het opstellen en het weergeven van financiële overzichten. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen omschrijven, in het algemeen beschrijven zij dat:

- Afwijkingen, met inbegrip van omissies, worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of geaggregeerd, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij een invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen;
- Ingenomen standpunten over materialiteit worden toegepast in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de omvang of de aard van een afwijking, of door een combinatie van beide; en

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

137 van 139

- Ingenomen standpunten over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de gebruikers van financiële overzichten worden gebaseerd op een overweging van de gemeenschappelijke behoefte aan financiële informatie van de gebruikers als groep beschouwd. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften ver uiteen kunnen lopen, wordt niet in aanmerking genomen.”

De externe accountant dient zelf de materialiteit vast te stellen. Hij dient in ieder geval voor de financiële overzichten als geheel de materialiteit te bepalen.

De vraag of een post in de jaarrekening van materieel belang is, is relevant voor de aard en omvang van te verrichten (systeemgerichte en/of gegevensgerichte) controlewerkzaamheden.

Voor de vraag of sprake is van een afwijking van materieel belang dient de externe accountant de afwijkingen die tijdens de controle worden onderkend te accumuleren met uitzondering van die afwijkingen die duidelijk onbeduidend zijn (COS 450.5).

Systeemgerichte controlewerkzaamheden

De externe accountant verricht in zijn controle systeemgerichte controlewerkzaamheden. Zoals hierboven reeds werd aangegeven zijn deze werkzaamheden erop gericht opzet, bestaan en werking vast te stellen van de interne beheersingsmaatregelen van de controlecliënt.

Onder interne beheersing wordt verstaan het proces dat is opgezet, geïmplementeerd en onderhouden door degenen belast met governance, management en andere personeelsleden met als doel een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de doelstellingen van de entiteit met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en efficiency van de uitoefening van de activiteiten alsmede het naleven van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving worden bereikt. De term interne beheersingsmaatregelen kan slaan op alle aspecten van één of meer componenten van de interne beheersing (zie o.a. COS 315.4, onder c).

In de praktijk ziet de AFM regelmatig dat externe accountants onder de noemer van systeemgerichte controlewerkzaamheden werkzaamheden uitvoert die in feite gegevensgericht zijn. In die gevallen heeft de externe accountant namelijk niet de interne beheersingsmaatregel getest maar zelf een vorm van detailcontrole uitgevoerd.

Als de beheersingsmaatregel voor het bestaan van de voorraad er bijvoorbeeld uit bestaat dat een administratieve medewerker van de controlecliënt iedere twee weken een aansluiting maakt tussen de verzendmeldingen van de leveranciers en de ontvangstmeldingen van het magazijn, dan moet de externe accountant in zijn controle vaststellen dat deze medewerker daadwerkelijk deze aansluitingen heeft gemaakt. Hij doet dit bijvoorbeeld door de uiterlijke kenmerken van de beheersingsmaatregel vast te stellen, zoals de paraaf van de medewerker op de aangesloten meldingen en andere vastleggingen waaruit blijkt dat de medewerker de maatregel dusdanig heeft uitgevoerd dat afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten worden voorkomen of ontdekt en gecorrigeerd. Indien de externe accountant uitsluitend zelf de

meldingen op elkaar aansluit, dan verkrijgt hij uitsluitend zekerheid over het bestaan van de voorraad bij wijze van deelwaarneming en niet over de werking van de interne beheersingsmaatregel.

In een dergelijk geval is dus geen sprake van systeemgerichte controlewerkzaamheden waarmee voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen over opzet, bestaan en werking van interne beheersingsmaatregelen. In een dergelijk geval kan de externe accountant in zijn controle dus ook niet steunen op de werking van deze interne beheersingsmaatregelen.

Gegevensgerichte controlewerkzaamheden

Gegevensgerichte controlewerkzaamheden zijn opgezet om afwijkingen van materieel belang te ontdekken op het niveau van beweringen. Deze werkzaamheden bestaan uit detailcontroles (van transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) en uit gegevensgerichte cijferanalyses waaronder verbandscontroles (zie o.a. COS 330.4, onder a).

Met een detailcontrole stelt een externe accountant vast of in (een onderdeel van) een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting geen afwijkingen van materieel belang bestaan. De externe accountant dient ongeacht de risico's van een afwijking van materieel belang gegevensgerichte controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn (zie COS 330.18).

De externe accountant dient in het kader van de detailcontrole methodes te bepalen voor het selecteren van items ter toetsing die effectief zijn in het bereiken van datgene waarop de controlemaatregel gericht is (COS 500.10). In Alinea A52-A56 is dit verder uitgewerkt. Daaruit volgt dat de aan de accountant ter beschikking staande middelen voor het selecteren van items ter toetsing zijn (zie A52):

- (a) Het selecteren van alle items (een 100% onderzoek);
- (b) Het selecteren van specifieke items ter toetsing; en
- (c) Het gebruiken van steekproeven bij een controle.

Het gebruiken van steekproeven bij een controle wordt gedaan om het mogelijk te maken conclusies te trekken over een gehele populatie op grond van het toetsen van een daaruit getrokken steekproef (zie A56).

Hoewel het selectief onderzoeken van specifieke items van een transactiestroom of rekeningsaldo vaak een efficiënte manier is voor het verkrijgen van controle-informatie, is het niet het gebruiken van steekproeven bij een controle. De resultaten van controlewerkzaamheden die worden toegepast op items die op deze manier zijn geselecteerd kunnen niet worden geprojecteerd op de gehele populatie; daarom verschaft het onderzoeken van specifieke items geen controle-informatie over de rest van de populatie (zie A55).

De gegevensgerichte cijferanalyse is een ander controlemiddel die een externe accountant kan toepassen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over een specifieke post of stroom in de jaarrekening (zie

COS 520.5). Bij het uitvoeren van een cijferanalyse evalueert een externe accountant financiële informatie door plausibele relaties te analyseren tussen verschillende financiële en niet-financiële gegevens. Voordat hij een vergelijking maakt, dient hij een verwachting te ontwikkelen met betrekking tot de uitkomst van die vergelijking en te bepalen bij welke verschillen nader onderzoek nodig zal zijn. Vervolgens evalueert hij de geconstateerde verschillen en voert hij waar nodig onderzoek uit om vast te stellen of de verschillen onderbouwd te verklaren zijn of het gevolg zijn van onjuistheden of fraude.

Een specifieke vorm van gegevensgerichte cijferanalyses zijn verbandscontroles (COS 520 A2). Hierbij beschouwt de externe accountant bijvoorbeeld verbanden:

- Tussen elementen van financiële informatie waarvan wordt verwacht dat zij voldoen aan een voorspelbaar patroon op basis van de ervaring van de entiteit, zoals brutomarge percentages;
- Tussen financiële informatie en relevante niet-financiële informatie, zoals de loon- en salariskosten in vergelijking met het aantal werknemers.

Een veel voorkomend voorbeeld van een verbandscontrole is de zogenoemde geld-goederenbeweging. In het eenvoudige model $V=BV+I-EV$ zijn de aantallen verkopen (V) gelijk aan de beginvoorraad (BV) plus de inkopen (I) minus de eindvoorraad (EV). Dat betekent dat als de externe accountant voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt over de begin- en eindvoorraad, bijvoorbeeld door voorraadtellingen uit te voeren of bij te wonen aan het begin en aan het eind van het boekjaar, rekening houdend met verschillende vormen van derving, en de volledigheid van de ingekochte goederen heeft gecontroleerd, hij ook zekerheid kan verkrijgen over de volledigheid van de verkochte goederen. Door vervolgens dit model uit te breiden met informatie over 'geld' (prijzen, kortingen e.d.) kan een verband worden gelegd met de financiële administratie van de controlecliënt. De bruikbaarheid van de informatie die een dergelijke geld-goederenbeweging oplevert, is mede afhankelijk van de wijze waarop de verschillende functies (beschikken, bewaren, registreren en controleren) binnen de onderneming voldoende van elkaar zijn gescheiden en van mogelijke 'verstoringen' in de verbanden, zoals derving.

Voor de meeste gegevensgerichte controlewerkzaamheden, zowel detailcontroles als gegevensgerichte cijferanalyses, maakt de externe accountant gebruik van informatie uit overzichten, lijsten en databases van de controlecliënt. De AFM ziet in de praktijk dat de externe accountant bij wettelijke controles onvoldoende beoordeelt of de informatie uit deze overzichten, lijsten en databases betrouwbaar is om te worden gebruikt als controle-informatie.