

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met de nummers **15/151** en **15/714 Wtra AK** van **18 december 2015** van

in de zaak met nummer 15/151 Wtra AK:

mr. **J.A.D.M. DANIËLS** en mr. **J.T. STEKELENBURG**,

kantoorhoudende te Almelo respectievelijk Enschede,

curatoren in de faillissementen van Weyl Holding B.V., Holding Defa B.V.,

Weyl Beef Products B.V., Weyl Export Holding B.V., Weyl Rusland Holding B.V.,

Weyl Vastgoed Holding B.V., Weyl België B.V.B.A., Angler Meat B.V.,

Watusi Meat B.V., Sarabi Meat B.V., Sahiwal Meat B.V., Ongole Meat B.V.,

Muturu Meat B.V., Limonero Meat B.V., Jersey Meat B.V., Herens Meat B.V.,

Boran Meat B.V., Highland Meat B.V., N'dama Meat B.V., Khillari Meat B.V. en

Weyl Vastgoed B.V.,

gezamenlijk aan te duiden als de curatoren,

KLAGERS,

raadsman: mr. L.C.M. Berger,

t e g e n

Y,

registeraccountant,

kantoorhoudende te [plaats1],

BETROKKE NE,

raadsman: mr. M. Ynzonides,

en

in de zaak met nummer 15/714 Wtra AK:

de STICHTING X,

hierna aan te duiden als de Stichting,

statutair gevestigd te [plaats2],

kantoorhoudende te [plaats3],

K L A A G S T E R,

t e g e n

Y,

registeraccountant,

kantoorhoudende te [plaats1],

B E T R O K K E N E,

raadsman: mr. M. Ynzonides.

1. Het verloop van de procedure

1.1. Eerder is in deze zaken op 22 mei 2015 een tussenbeslissing genomen, houdende de voeging van de klachtprocedures met zaaknummer 15/151 en 15/714 Wtra AK.

1.2. In de tussenbeslissing is bij de vermelding van de namen van de vennootschappen waarvan klagers als curatoren fungeren ‘Weyl Vastgoed Holding B.V.’ geschreven als ‘Weyl Holding Vastgoed B.V.’ terwijl daarnaast moet worden vastgesteld dat in die vermelding de naam van Sahiwal Meat B.V. ontbreekt. Deze verschrijving en deze ommissie kunnen worden aangemerkt als kennelijke fouten die zich voor herstel lenen, nu deze niet voor redelijke twijfel vatbaar zijn en op het eerste gezicht duidelijk zijn, terwijl een verbetering niet geacht kan worden het verdedigingsbelang van betrokkene te raken.

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

- het op 20 januari 2015 ingekomen klaagschrift van dezelfde datum van de curatoren, met zestien bijlagen;
- een nadere uitwerking van het klaagschrift d.d. 26 februari 2015 van de curatoren, met twee bijlagen;
- het op 30 maart 2015 ingekomen klaagschrift van 27 maart 2015 van de Stichting, met zeven bijlagen;
- het op 30 april 2015 ingekomen verweerschrift van dezelfde datum namens betrokkene in de klachtzaak aangespannen door de curatoren, met twee bijlagen;
- een nadere uitwerking van het klaagschrift d.d. 16 juni 2015 van de Stichting, zonder bijlagen;
- het op 13 augustus 2015 ingekomen verweerschrift van dezelfde datum namens betrokkene in de klachtzaak aangespannen door de Stichting, met vijf bijlagen;
- de op 24 september 2015 ingekomen faxbrief van dezelfde datum namens betrokkene in de klachtzaak aangespannen door de Stichting, met één bijlage;
- de op 25 september 2015 ingekomen brief van dezelfde datum van de curatoren, met tien bijlagen.

1.4. De op 25 september 2015 ingekomen bijlagen zijn één dag buiten de termijn vermeld in artikel 14 lid 3 van het door de Accountantskamer gehanteerde procesreglement ontvangen. Namens betrokkene is bezwaar gemaakt tegen deze indiening. De Accountantskamer acht die bijlagen echter niet in een zodanig laat stadium overgelegd dat betrokkene onvoldoende - laat staan geen - gelegenheid heeft gehad om zijn verweer en zijn verdediging mede in te richten in het licht van die bijlagen. Gelet op de beperkte schending van bedoelde indieningstermijn en gezien de omstandigheid dat betrokkene bij voortzetting van de zitting op 6 oktober 2015 afzonderlijk gelegenheid is geboden om op die bijlagen en de daarop op 5 oktober 2015 gegeven toelichting te antwoorden, is betrokkene naar het oordeel van de Accountantskamer in de positie geweest om adequaat op de inhoud van die nadere bijlagen te reageren. Dit betekent dat die nadere bijlagen in de inhoudelijke beschouwing van de klacht kunnen worden betrokken.

1.5. De Accountantskamer heeft de klachten in de zaken met nummers 15/151 en 15/714 Wtra AK, gelijktijdig doch niet gevoegd behandeld met een andere tegen betrokkene aanhangig gemaakte klachtzaak met nummer 14/2716 Wtra AK, en wel ter openbare zitting van 5 en 6 oktober 2015, waar steeds zijn verschenen: - aan de zijde van de curatoren - mr. J.A.D.M. Daniëls, bijgestaan door mr. L.C.M. Berger en mr. F. Eikelboom, beiden advocaat te Amsterdam, - aan de zijde van de Stichting – [A] en [B], en betrokkene Y RA, bijgestaan door mr. M. Ynzonides en mr. G.J. Harryvan, beiden advocaat te Amsterdam.

1.6. Klagers, klaagster en betrokkene hebben op deze zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) en toegelicht respectievelijk doen antwoorden en geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

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

2.1. Betrokkene was - in ieder geval in de jaren 2007 tot en met 2010 - partner bij [accountantsorganisatie] te [plaats1] (hierna: [accountantsorganisatie]). [accountantsorganisatie] heeft vergunning van de AFM verkregen voor het verrichten van wettelijke controles. Vanaf [datum] is betrokkene als accountant ingeschreven in het register van de beroepsorganisatie, destijds het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA), welk instituut is opgegaan in de Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (Nba). Door zijn functie bij [accountantsorganisatie] was betrokkene - in ieder geval - in de jaren 2007 tot en met 2010 openbaar accountant. Betrokkene was in die jaren als externe accountant ingeschreven in het register bij de AFM. Betrokkene heeft per 1 oktober 2014 [accountantsorganisatie] verlaten.

2.2. De Weyl Groep is een groep vennootschappen die zich in hoofdzaak richtte op het slachten van rundvee en het verhandelen van rundvlees. Aan het hoofd van deze groep stond de vennootschap Weyl Holding B.V., met de vennootschap Weyl Beef Products B.V. als belangrijkste werkmaatschappij. Weyl Holding B.V. is een 100% deelneming van Holding Defa B.V. De uiteindelijke zeggenschap in de Weyl Groep (hierna: Weyl) berustte bij [C] als statutair directeur en aandeelhouder van Holding Defa B.V. Sinds 2001 was [D] (hierna: [D]) financieel directeur van Weyl.

2.3.1. Bij arrest van 12 oktober 1999 is [C] door het gerechtshof Amsterdam wegens valsheid in geschrift veroordeeld tot een voorwaardelijke gevangenisstraf van 6 maanden en een geldboete.

2.3.2. Bij vonnis van [datum] is [C] door de (toenmalige) rechtbank Almelo veroordeeld tot een voorwaardelijke gevangenisstraf van 6 maanden, een taakstraf van 240 uren en een geldboete van € 300.000,- voor het opzettelijk doen van valse belastingaangiftes ten behoeve van zichzelf, Weyl Beef Products B.V. en Holding Defa B.V.

2.4. Ingevolge daartoe strekkende opdracht heeft [accountantsorganisatie] jarenlang de controle van de geconsolideerde jaarrekening van Weyl Holding B.V. (hierna ook: Weyl) uitgevoerd. Tot en met het boekjaar 2006 trad [E] (hierna: [E]) namens

[accountantsorganisatie] op als controlerend accountant; vanaf het boekjaar 2007 trad betrokkene op als controlerend accountant. Voordien heeft betrokkene deel uitgemaakt van het controleteam van [E] en is hij betrokken geweest bij de door [E] uitgevoerde controles van - in ieder geval - de geconsolideerde jaarrekeningen 2004, 2005 en 2006 van Weyl. [E] heeft op 20 februari 2007 zijn goedkeurende verklaring afgegeven bij de geconsolideerde jaarrekening 2006.

2.5.1. [E] heeft per 1 oktober 2007 [accountantsorganisatie] verlaten; per diezelfde datum is hij op eigen verzoek als accountant doorgehaald in het register van destijds het NIVRA.

2.5.2. In het handelsregister staat ingeschreven dat [E] per 7 maart 2008 is toegetreden tot de raad van commissarissen van Weyl (hierna: de RvC) en dat hij per 22 mei 2008 is teruggetreden. [E] is per 1 december 2009 opnieuw toegetreden tot de RvC. In de notulen van de vergadering van de RvC d.d. 22 mei 2008 is onder meer vastgelegd:

“(…) De heer [E] heeft overleg gepleegd met [accountantsorganisatie] in het kader van zijn recent betrokken commissariaat bij Weyl Holding. Om een discussie omtrent belangenverstrengeling te voorkomen zal de heer [E] uit het handelsregister worden uitschrijven. Deze termijn bedraagt twee jaar. De komende periode zal de heer [E] als adviseur van Weyl Holding deelnemen aan de vergaderingen van de RvC. Bij de Bestuurders- en Commissarisaansprakelijkheid zullen de heren [E] en (...) worden opgevoerd. (...)”

In zijn hoedanigheid van adviseur heeft [E] vervolgens in de periode van 22 mei 2008 tot 1 december 2009 vergaderingen van de RvC bijgewoond.

2.5.3. Na 1 oktober 2007 is [E] blijven beschikken over een e-mailadres bij [accountantsorganisatie]. [E] heeft dit e-mailadres aan Weyl opgegeven, waarlangs met hem kon worden gecommuniceerd. In de door Weyl bijgehouden contactgegevens van de leden van de RvC is geen ander e-mailadres van [E] opgenomen dan genoemd e-mailadres bij [accountantsorganisatie].

2.6.1 Betrokkene heeft de geconsolideerde jaarrekening 2008 van Weyl op 27 februari 2009 van een goedkeurende verklaring voorzien. Betrokkene heeft op 31 maart 2009 namens [accountantsorganisatie] Weyl toestemming verleend die goedkeurende verklaring te openbaren.

2.6.2. Betrokkene heeft de geconsolideerde jaarrekening 2009 van Weyl op 12 maart 2010 van een goedkeurende verklaring voorzien. Betrokkene heeft op 16 maart 2010 namens [accountantsorganisatie] Weyl toestemming verleend die goedkeurende verklaring openbaar te maken.

2.6.3. Op basis van de jaarrekeningen 2007 tot en met 2009 kunnen de kerncijfers van Weyl in bedragen van € 1.000 als volgt worden weergegeven :

Kerncijfers	2009	2008	2007
Vaste activa	18.758	11.500	8.058
Vlottende activa	42.191	30.517	26.896
Totaal Activa	60.949	42.017	34.954
Groepsvermogen	12.062	11.458	9.329
Voorzieningen, langlopende schulden en achtergestelde lening	7.525	4.156	2.387
Overige passiva	41.362	26.403	23.238
Totaal Passiva	60.949	42.017	34.954
Omzet	290.156	238.284	196.461
Bruto bedrijfsresultaat	3.254	6.832	5.890
Resultaat na belastingen	604	1.934	3.973

2.7. In het voorjaar van 2010 zijn bij externe financiers van Weyl vragen gerezen over onder meer de juistheid van de door Weyl opgestelde facturen voor ingekocht vee en vlees. Op 17 mei 2010 hebben [C] en [D] tegenover medewerkers van [N.V.1] (hierna: [N.V.1]) toegegeven dat de door Weyl opgestelde facturen niet strookten met de werkelijkheid en dat de debiteurenpositie te hoog was weergegeven. [D] heeft daarop medegedeeld dat ook de voorraden te hoog en de crediteurenpositie te laag waren gewaardeerd. De financiers hebben vervolgens met onmiddellijke ingang het krediet aan Weyl opgezegd, waarna surseance van betaling is aangevraagd.

2.8. Op 20 mei 2010 zijn de tot Weyl behorende vennootschappen in staat van faillissement verklaard, met benoeming van de curatoren als zodanig.

2.9. Per brief van 7 juni 2010 heeft betrokkene namens [accountantsorganisatie] aan de curatoren, de directie en de RvC medegedeeld (samengevat) dat, vanwege het vermoeden van fraude en het bestaan van materiële onjuistheden in de jaarrekeningen van 2009 en eerdere jaren, de toestemming tot openbaar- en gebruikmaking van de eerder verleende goedkeurende verklaringen bij die jaarrekeningen wordt ingetrokken.

2.10. Op 9 juni 2010 en 24 juni 2010 hebben de curatoren jegens [C] en [D] bij de FIOD aangifte gedaan van onder meer bedrieglijke bankbreuk en verduistering in dienstbetrekking. Vervolgens is een strafrechtelijk onderzoek ingesteld, welk onderzoek heeft geleid tot een proces-verbaal d.d. 28 september 2010 en tot de strafrechtelijke vervolging van [C] en [D]. Op [datum] zijn zij beide veroordeeld door de (toenmalige) rechtbank Almelo tot onvoorwaardelijke gevangenisstraffen wegens valsheid in geschrift, welk vonnis op [datum] in hoger beroep is bevestigd.

2.11. In het eerste faillissementsverslag d.d. 5 juli 2010 hebben de curatoren onder meer opgenomen dat onderzoek zal worden ingesteld met betrekking tot de afgegeven goedkeurende verklaringen, wat in het tweede faillissementsverslag van 3 november 2010 is herhaald. In het derde faillissementsverslag d.d. 3 februari 2011 is vermeld: “In de verslagperiode is verder gewerkt aan het accountantsonderzoek, met name de hoor en wederhoorfase. De verwachting is dat het onderzoek binnen enkele weken zal leiden tot een definitieve rapportage.”

2.12. In opdracht van de curatoren heeft EY Fraud Investigation & Dispute Services (hierna: EY) op 2 maart 2011 een rapport van feitelijke bevindingen uitgebracht over onregelmatigheden in de administratie van Weyl in de periode van 1 januari 2009 tot en met 20 mei 2010 (hierna: het rapport van 2 maart 2011).

2.12.1. In dit rapport staat als ‘doel van het onderzoek’ vermeld:

“Het in kaart brengen van de feiten en omstandigheden met betrekking tot de vermeende onregelmatigheden in relatie tot cheques, de debiteuren-, crediteuren- en voorraadadministratie, de goederenbeweging en opbrengstverantwoording van vlees, alsmede het nagaan of er aanwijzingen zijn dat

activa op onrechtmatige wijze aan de onderneming zijn onttrokken, dit teneinde de opdrachtgevers inzicht te geven in de aard en omvang van de mogelijke onregelmatigheden, en indien opdrachtgevers daar aanleiding toe zien, corrigerende maatregelen te treffen.”

2.12.2. Op pagina 20 van het rapport van 2 maart 2011 is onder ‘bevindingen op hoofdlijnen’ vermeld:

“Crediteuren

Ten aanzien van de balanspost crediteuren is gebleken dat ultimo 2009 respectievelijk ultimo 2008 openstaande inkoopfacturen tijdelijk zijn afgeletterd¹⁸ voor een bedrag van circa € 16,1 miljoen respectievelijk € 12,1 miljoen, hetgeen een positief effect van circa € 4,0 miljoen op het resultaat over 2009 heeft gehad. Daarnaast is uit het onderzoek gebleken dat in 2009 respectievelijk 2008 inkoopfacturen met een factuurdatum uit het oude boekjaar in maart of later in het nieuwe boekjaar zijn verantwoord. Het gaat hierbij in 2009 om een bedrag van € 1,4 miljoen en in 2008 om een bedrag van circa € 2,1 miljoen, hetgeen een negatief effect heeft gehad op het resultaat in 2009 van circa € 0,7 miljoen. (...)

Debiteuren

Uit het onderzoek naar de debiteuren is gebleken dat per ultimo 2009 respectievelijk 2008 geboekte ontvangsten in de debiteuren ongedaan (ontmatchen van betalingen) zijn gemaakt¹⁹ voor een bedrag van circa € 11,8 miljoen respectievelijk € 6,7 miljoen, hetgeen een positief effect van circa € 5,1 miljoen op het resultaat over 2009 heeft gehad. (...)

Voorraden

Tijdens het onderzoek hebben wij geen inzicht kunnen verkrijgen in de aanwezigheid van de hoeveelheid eigen voorraden ultimo 2009 en de waardering van de voorraden. (...)

¹⁸ Dit vond plaats door correctieboekingen te maken, waarbij de rekening 12000 crediteuren werd gedebiteerd en de rekening 60000 inkopen vee werd gecrediteerd.

¹⁹ Dit vond plaats door correctieboekingen te maken, waarbij de rekening 11300 unapplied receipts werd gedebiteerd en de rekening 60000 inkopen vee werd gecrediteerd.

(...)”

2.13. In het vierde faillissementsverslag d.d. 14 juni 2011 hebben de curatoren onder meer geschreven dat “er gesprekken zullen plaatsvinden met de accountant van de onderneming over hun betrokkenheid bij de onderneming en hetgeen zij geconstateerd hebben”.

2.14. Per brief van 29 september 2011 hebben de door de curatoren ingeschakelde advocaten onder meer aan betrokkene geschreven:

“Gezien de omvang van de fraude, de lange duur daarvan en de wijze waarop deze plaatsvond, rijst de vraag waarom deze fraude niet aan het licht is gekomen bij de door [accountantsorganisatie] (en/of haar eventuele rechtsvoorgangers hierna “[accountantsorganisatie]”) uitgevoerde accountantscontroles. In het verlengde daarvan rijst onder meer in het bijzonder de vraag hoe [accountantsorganisatie] is gekomen tot de goedkeurende accountantsverklaringen die zij heeft afgegeven ten aanzien van de (geconsolideerde) jaarrekeningen van Weyl Holding. De curatoren hebben ons verzocht om dit te onderzoeken. Dit onderzoek strekt zich uitdrukkelijk uit tot de vraag of [accountantsorganisatie] te kort is geschoten in de nakoming van haar verplichtingen en/of onrechtmatig heeft gehandeld. Het onderzoek richt zich voornamelijk op de periode 2000 tot en met datum faillissement.”

In dit verband is namens de curatoren vanaf december 2011 aanspraak gemaakt op afgifte (van een afschrift) van de controledossiers, welke afgifte [accountantsorganisatie] heeft geweigerd.

2.15. De (toenmalige) rechtbank Almelo heeft bij vonnis van [datum] (samengevat) voor recht verklaard dat [C] als bestuurder en [D] als feitelijk beleidsbepaler hun taken kennelijk onbehoorlijk hebben vervuld, dat deze onbehoorlijke taakvervulling een belangrijke oorzaak is van het faillissement van Weyl en dat zij aansprakelijk zijn jegens (de schuldeisers van) Weyl wegens een misleidende voorstelling in de jaarrekening en uit hoofde van een onrechtmatige daad, onder hun veroordeling tot betaling van het tekort in het faillissement van Weyl. Op dat moment werd door de curatoren het faillissementstekort geschat op een bedrag van € 90 tot € 100 miljoen.

2.16. Bij vonnis in kort geding van de voorzieningenrechter in de rechtbank Amsterdam d.d. [datum] is [accountantsorganisatie] op vordering van de curatoren veroordeeld tot afgifte van een afschrift van het volledige accountantsdossier aangaande Weyl over de jaren 2000 tot en met 2009. Op 12 april 2012 zijn deze dossiers aan de curatoren ter beschikking gesteld.

2.17. Vanaf maart 2014 heeft EY in opdracht van de curatoren een tweede onderzoek verricht, over welk onderzoek EY op 23 februari 2015 een tweede rapport van feitelijke bevindingen (hierna het rapport van 23 februari 2015) heeft uitgebracht.

2.17.1. In dit rapport staat als ‘doel van het onderzoek’ vermeld:

“Het in kaart brengen van de relevante feiten en omstandigheden met betrekking tot de door [accountantsorganisatie] op onderstaande onderdelen van de jaarrekening uitgevoerde controlewerkzaamheden bij Weyl Holding BV teneinde de opdrachtgevers in staat te stellen de feiten te kennen en, mochten zij daartoe aanleiding zien, corrigerende maatregelen te treffen. Het onderzoek richt zich op de volgende onderdelen van de controle:

- De opdrachtaanvaarding en continuering van de opdracht
- De frauderisicoanalyse en gerelateerde controlewerkzaamheden
- De voorraden
- De debiteuren
- De crediteuren
- De met de voornoemde posten samenhangende onderdelen van de controle, waaronder de

goederenbeweging, de omzet en de kostprijs.”

onder vermelding dat het onderzoek betrekking had op de boekjaren 2008 en 2009.

2.18. De Stichting - klaagster in de zaak met nummer 15/714 Wtra AK - is op 26 maart 2015 opgericht en heeft als doel het behartigen van de belangen van de crediteuren van Weyl en het leveren van een bijdrage aan de bewaking en de verhoging van de kwaliteit van het accountantsberoep. Het bestuur van de Stichting werd na oprichting gevormd door [B] als voorzitter en [F] als penningmeester/ secretaris. Op 22 april 2015 is [A] toegetreden tot het bestuur van de Stichting.

2.19. Het (toenmalig) NIVRA heeft krachtens het bepaalde in de artikelen 19 en 19a van de Wet op de Registeraccountants (oud; hierna: Wet RA) per 1 januari 2007 de Verordening Gedragscode (RA's) (hierna: de VGC) vastgesteld. Krachtens het bepaalde in artikel A-130.7 van de VGC heeft het bestuur van het NIVRA de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (hierna: NVCOS) vastgesteld. De standaarden in de NVCOS geven onder meer regels die gelden bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten, met - conform (de ten tijde van belang geldende) paragraaf 11 van de Standaard 200 - als algehele doelstellingen:

a. het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten, om daarmee de accountant in staat te stellen om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaglegging zijn opgesteld; en

b. te rapporteren betreffende de financiële overzichten en het communiceren zoals door de Standaarden wordt vereist in overeenstemming met de bevindingen van de accountant.

In dat kader wordt onder meer van de accountant geëist dat hij de relevante ethische voorschriften naleeft die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten, dat hij de controle van een financieel overzicht met een professioneel-kritische instelling plant en uitvoert, onder toepassing van professionele oordeelsvorming, in welk verband hij voldoende en geschikte controle-informatie dient te verkrijgen teneinde het risico van een

afwijking van materieel belang in dat financieel overzicht 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 - een en ander conform de paragrafen 14 tot en met 17 van Standaard 200.

3. De klacht

in de zaak met nummer 15/151 Wtra AK

3.1. Betrokkene heeft volgens de curatoren gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

3.2. Ten grondslag aan de door de curatoren ingediende klacht ligt, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens de curatoren gegeven toelichting, allereerst het verwijt dat betrokkene in strijd heeft gehandeld met onder meer artikel 25 Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en artikel A-100.4 VGC, met als gevolg schending van de beginselen van onafhankelijkheid, objectiviteit, zorgvuldigheid en professioneel gedrag.

3.3. Een en ander blijkt volgens de curatoren daaruit dat:

- A. ten aanzien van materiële posten in de jaarrekeningen 2008 en 2009, waaronder de posten voorraad, debiteuren en crediteuren, niet voldoende en niet geschikte controle-informatie is ingewonnen en geen of onvoldoende controlewerkzaamheden zijn verricht;
- B. betrokkene zich onvoldoende professioneel-kritisch heeft opgesteld en niet voldoende heeft doorgevraagd;
- C. betrokkene onvoldoende variatie heeft toegepast in de controle-aanpak;
- D. op het moment van het afgeven van de controleverklaring bij de jaarrekeningen 2008 en 2009 nog niet voldoende en geen geschikte controle-informatie was verkregen;
- E. betrokkene op basis van verkregen controle-informatie in staat had moeten zijn geweest de fouten in de jaarrekeningen 2008 en 2009 op te merken;
- F. het oordeel over de jaarrekeningen 2008 en 2009 onvoldoende is onderbouwd;
- G. betrokkene bekend was met de fraude, althans deze heeft vermoed, maar dat zonder

gevolg heeft gelaten;

H. betrokkene ten onrechte toestemming heeft gegeven om de controleverklaring bij de jaarrekeningen 2008 en 2009 te openbaren.

3.4. Aan de klacht van de curatoren ligt voorts ten grondslag het verwijt dat betrokkene artikel 30 Wta niet heeft nageleefd en in dat verband ten onrechte heeft geweigerd een kopie van de per 28 februari 2014 tegen hem ingediende tuchtklacht te verstrekken.

in de zaak met nummer 15/714 Wtra AK

3.5. De Stichting heeft, onder verwijzing naar de door de curatoren ingediende stukken, allereerst het hiervoor onder 3.1. tot en met 3.3. omschreven verwijt overgenomen.

3.6. De Stichting heeft aanvullend het verwijt geformuleerd dat betrokkene door de verbondenheid van voorganger [E] aan [accountantsorganisatie] én Weyl, door een gebrek aan onafhankelijkheid de controle van de jaarrekeningen 2008 en 2009 niet had mogen doen.

voorts in de zaken met nummers 15/151 en 15/714 Wtra AK

3.7. Wat namens de curatoren dan wel van de zijde van de Stichting bij de mondelinge behandeling als nieuwe standpunten naar voren is gebracht, is door de Accountantskamer niet opgevat als nieuwe klachtonderdelen (waarvan de inbreng op een dergelijk laat tijdstip overigens ook niet meer zou zijn toegestaan) doch als een ondersteuning van de betwisting van het gestelde in de door/namens betrokkene gegeven weerspreking van de klacht.

4. De gronden van de beslissing

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

4.1. Op grond van artikel 31 Wta juncto artikel 33 Wet RA, en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 31 Wta juncto artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de externe accountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien

van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta en Wet RA respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

Ontvankelijkheid

4.2. Betrokkene heeft aangevoerd dat zowel de curatoren als de Stichting niet-ontvankelijk moeten worden verklaard. In geval van de klacht van de curatoren heeft betrokkene zich beroepen op overschrijding van de driejaarstermijn van artikel 22 Wtra. Aangaande de klacht van de Stichting heeft betrokkene aangevoerd dat deze niet-ontvankelijk dient te worden verklaard wegens misbruik van het klachtrecht dan wel vanwege overschrijding van de drie- en/of zesjaarstermijn van artikel 22 Wtra.

4.3. Aangaande het vermeende misbruik van klachtrecht door de Stichting geldt het volgende.

4.3.1. Onder omstandigheden is het niet uitgesloten dat het niet verenigbaar is met de eisen van een behoorlijke tuchtprocedure dat een klacht die haar grondslag vindt in een feitencomplex en een op basis daarvan aan een accountant te maken tuchtrechtelijk verwijt, die bij de klagende entiteit betrokken personen met zeggenschap al langer dan de in artikel 22 Wtra bedoelde termijn van drie jaren bekend was of had kunnen zijn, wordt ingediend door die (daartoe opgerichte of ingeschakelde) entiteit, juist (en enkel) met het oog op het ontgaan van diezelfde termijn. Aan de vraag of in dit geval sprake is van een door betrokkene gesteld misbruik gaat dus vooraf - onder meer - de vraag of bij de bestuursleden van de Stichting ten tijde van het indienen van het klaagschrift op 30 maart 2015 sprake was van een (redelijkerwijs kunnen) constateren als bedoeld in artikel 22 Wtra; de vragen van toerekening en vereenzelviging nog daargelaten. Betrokkenes beroep op misbruik gaat dan ook op in zijn beroep op niet-ontvankelijkheid wegens overschrijding van de driejaarstermijn van artikel 22 Wtra.

4.3.2. Voor zover betrokkene betoogt dat de Stichting geen klachtrecht (meer) toekomt

omdat de curatoren al een tuchtklacht tegen betrokkene hebben ingediend, is dat onjuist. Ook indien ervan moet worden uitgegaan dat de curatoren in het kader van het faillissement van Weyl de belangen van de gezamenlijke schuldeisers behartigen, brengt dat niet mee dat het recht te klagen over de (voormalige) accountant van Weyl alleen is voorbehouden aan de curatoren. Artikel 22 Wtra spreekt immers over ‘een ieder’ en legt geen enkele beperking op dan wel stelt geen enkele eis aan de hoedanigheid van de klager. Dat het belang van de Stichting (deels) parallel loopt aan dat van de curatoren, is tuchtrechtelijk niet relevant.

4.4. Wat betreft het beroep op overschrijding van de driejaarstermijn door zowel de curatoren als de Stichting geldt het volgende.

4.5. Aangaande de vermeende niet-ontvankelijkheid van de klacht van de curatoren kan het volgende worden vastgesteld.

4.5.1. Betrokkene heeft (samengevat) aangevoerd dat de curatoren al vanaf de zomer van 2010 onderzoek (laten) doen naar de administratie van Weyl en de (vermeende) onregelmatigheden daarin, welk onderzoek heeft geleid tot het rapport van 2 maart 2011. Op basis daarvan is in september 2011 nadrukkelijk door de advocaten van de curatoren de vraag gesteld waarom betrokkene de fraude bij Weyl niet heeft ontdekt. Doordat het verweten handelen dateert van vóór 1 januari 2014 en overgangsrecht ontbreekt, is de tekst van artikel 22 Wtra, zoals dat luidde vóór 1 januari 2014, en de daarop door het College van Beroep voor het bedrijfsleven (hierna: het CBb) gevormde jurisprudentie leidend. Op basis van de feiten moet worden vastgesteld dat de curatoren uiterlijk op 29 september 2011 het vermoeden hadden van artikel 22 Wtra. Vanaf dat moment hadden zij nog drie jaar om onderzoek te doen. Onjuist is dat zij pas in het najaar van 2014 aanwijzingen kregen dat betrokkene tekort was geschoten in zijn controles, blijkende uit het AFM-rapport d.d. 25 september 2014 over de zogeheten ‘Big-Four’ accountantskantoren en de tussenbeslissing van de Accountantskamer d.d. 30 oktober 2014 inzake de klacht met nummer 14/2716 Wtra AK, aldus - steeds - betrokkene.

4.5.2. De curatoren hebben dit verweer bestreden. Zij hebben daartoe aangevoerd dat

betrokkene hun klachten miskent en ten onrechte de verwijten negeert dat hij bij zijn controle onvoldoende professioneel-kritisch is geweest en dat hij onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht. Dat handelen of nalaten kan niet op basis van alleen de jaarrekeningen 2008 en 2009 en/of de goedkeurende verklaringen worden geconstateerd. Op één en ander kan evenmin redelijkerwijs een vermoeden ter zake worden gebaseerd. Pas nadat zij de beschikking kregen over de controledossiers, konden zij vaststellen dat en op welke wijze, betrokkene tuchtrechtelijk over de schreef was gegaan. Voordien wisten de curatoren niet meer dan dat er fraude was gepleegd bij Weyl, deels hoe de fraude in zijn werk is gegaan en dat de FIOD heeft geconcludeerd dat de accountant waarschijnlijk is misleid. Uit de door betrokkene aangehaalde nieuwsberichten, faillissementsverslagen en het rapport van 2 maart 2011 blijkt niet dat de curatoren al meer hadden moeten weten. Voorts stelde betrokkene zich (ook) in het voortraject herhaaldelijk op het standpunt dat hij alle beroepsregels in acht had genomen, maar dat hij was misleid door Weyl, waarbij betrokkene niet stelt dat de curatoren hem niet hadden mogen geloven. De klachten van de curatoren betreffen ook geen uitwerking van vermoedens die reeds bestonden vóórdat zij de controledossiers kregen, nu de klachten zijn gebaseerd op constatering in de controledossiers. Bij een en ander is van belang vast te stellen dat de enkele vaststelling dat er fraude is gepleegd, onvoldoende is om aan te nemen dat de accountant zijn werk niet goed heeft gedaan, aldus - steeds - de curatoren.

4.5.3. Artikel 22, eerste lid, Wtra, zoals dat luidt sinds 1 januari 2014, bepaalt onder meer dat geen klacht meer kan worden ingediend indien op het moment van indienen van de klacht drie jaren zijn verstreken nadat klager heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten in strijd is met het bij of krachtens de Wta of de Wab bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep. Sinds de wijziging van dat artikellid is voor aanvang van de daarin bedoelde termijn van drie jaren dus beslissend of sprake is van een constatering van - geparafraseerd - het tuchtrechtelijk laakbare karakter van het handelen of nalaten van de accountant, dan wel van zodanige feiten dat daarop redelijkerwijs een vermoeden van zulk tuchtrechtelijk laakbaar handelen of nalaten kan worden gebaseerd. Daarbij is van belang hoe de klacht is omschreven, althans

door de Accountantskamer moet worden opgevat¹. Het gaat er dus niet om of, en zo ja wanneer, een klager een handelen of nalaten van een accountant heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren, maar of, en zo ja wanneer, een klager heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat een handelen of nalaten in strijd is met de hiervoor bedoelde wet- en regelgeving. Voor zover betrokkene van een ander standpunt uitgaat - en in het bijzonder de toepassing bepleit van de tekst van artikel 22 Wtra zoals dat luidde tot 1 januari 2014 - is dat onjuist en kan hij daarin niet worden gevolgd. Dat er bij de wijziging van dit artikel geen overgangsrecht is vastgesteld, is te meer reden om dat standpunt niet te onderschrijven.

4.5.4. De indiening van de klacht op 20 januari 2015 door de curatoren onderscheidenlijk op 30 maart 2015 door de Stichting betekent dat indien de curatoren vóór 20 januari 2012 onderscheidenlijk de Stichting vóór 30 maart 2012 - aldus meer dan drie jaren voor het indienen van de klacht - hebben geconstateerd of redelijkerwijs hebben kunnen constateren als hiervoor bedoeld, een klacht daarover te laat is.

4.5.5. In het klaagschrift en de overige stukken wordt betrokkene niet slechts verweten dat hij ten onrechte tot afgifte van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekeningen 2008 en 2009 is gekomen, maar is dat verwijt uitgewerkt en ingevuld op een wijze als hiervoor weergegeven, waarna de curatoren hebben geconcludeerd dat door een gebrekkige accountantscontrole het oordeel over de jaarrekeningen 2008 en 2009 onvoldoende is onderbouwd. Die verwoording laat naar het oordeel van de Accountantskamer geen andere conclusie toe dan dat de curatoren zich op het standpunt stellen dat betrokkene vanwege de hem verweten ontbrekende professioneel-kritische instelling en de met onvoldoende diepgang uitgevoerde controlewerkzaamheden geen deugdelijke grondslag heeft verkregen voor zijn verklaringen.

4.5.6. In dit verband is allereerst van belang dat [accountantsorganisatie] in haar uitingen betreffende de bij Weyl gebleken fraude - ook jegens de curatoren - zich steeds op het

¹ Vergelijk de uitspraak van de Accountantskamer d.d. 7 september 2012 (11/1572, 11/1574, 11/2384 & 11/2385 Wtra AK; ECLI:NL:TACAKN:2012:YH0309) en de tussenbeslissing van de Accountantskamer d.d. 25 april 2014 (13/2393 & 13/2394 Wtra AK; ECLI:NL:TACAKN:2014:36)

standpunt heeft gesteld dat zij (in de persoon van betrokkene) de controle van de jaarrekeningen van Weyl heeft uitgevoerd met inachtneming van alle voor haar geldende beroepsregels en dat zij destijds telkens op goede gronden tot de afgifte van goedkeurende verklaringen van de opeenvolgende jaarrekeningen is gekomen. Aan dergelijke mededelingen van een accountantsorganisatie mag gewicht worden toegekend bij de beantwoording van de vraag of de curatoren en, zo ja, wanneer zij hebben geconstateerd of redelijkerwijs hebben kunnen constateren als hiervoor bedoeld. Dit wordt niet anders indien in aanmerking wordt genomen dat [accountantsorganisatie] al in het najaar van 2010 uit eigen onderzoek van het controledossier 2009 van betrokkene duidelijk was geworden dat wat zij stelde over het inacht nemen van alle beroepsregels bij die controle 2009, niet juist was. Dat onderzoek en de resultaten daarvan heeft [accountantsorganisatie] uitsluitend met de AFM gedeeld en niet ook met anderen, zoals de curatoren.

4.5.7. Gelet op hoe de klacht is omschreven, kan betrokkene niet worden gevolgd in zijn standpunt dat de curatoren al door de enkele kennisname van de administratie en het rapport van 2 maart 2011 hebben geconstateerd dan wel hebben kunnen constateren wat zij betrokkene nu verwijten. Niet valt in te zien immers dat een - al dan niet diepgravende - bestudering van die administratie en het dienaangaande uitgebrachte rapport van 2 maart 2011 al kon leiden tot een wetenschap of vermoeden bij de curatoren als hierboven bedoeld, te minder nu betrokkene(s kantoor) zich steeds op het standpunt heeft gesteld dat hem geen verwijt over de controle viel te maken.

4.5.8. Het door de curatoren ingestelde onderzoek ‘met betrekking tot de afgegeven goedkeurende verklaringen’, zoals genoemd in het eerste faillissementsverslag van 5 juli 2010 en herhaald in het verslag van 3 november 2010, heeft evenmin de verjaringstermijn doen aanvangen. Dat onderzoek zag, zo blijkt ook uit het verslag van 3 februari 2011, op hetgeen waarmee EY doende was, te weten het in kaart brengen van de onregelmatigheden in de administratie van Weyl en het treffen van corrigerende maatregelen. Dat de curatoren er op dat moment rekening mee moesten houden dat betrokkene in die onregelmatigheden een (serieuze) rol had, is niet door betrokkene gesteld en ook niet anderszins gebleken. Die passages in de faillissementsverslagen zijn ook zo weinig specifiek dat daaruit niet afgeleid

kan worden dat de curatoren op dat moment al datgene hadden geconstateerd waarover zij op 20 januari 2015 zijn gaan klagen. Dit wordt niet anders indien daarbij betrokken wordt het gegeven dat uit het faillissementsverslag van 14 juni 2011 blijkt dat de curatoren toen het voornemen hadden een gesprek te hebben met betrokkene over wat betrokkene bij Weyl had geconstateerd. Dat voornemen stond immers - zo blijkt uit dat verslag - in verband met wat in het rapport van 2 maart 2011 was verwoord over onregelmatigheden binnen de administratie van Weyl.

4.5.9. De door betrokkene aangehaalde krantenartikelen van juli 2010 dan wel de weblog d.d. 22 februari 2012 van prof. dr. mr. M. Pheijffer RA op Accountant.nl hebben evenmin het door hem gestelde effect teweeggebracht. Die artikelen zijn zodanig beknopt en algemeen verwoord dat daarop niet het oordeel valt te baseren dat de curatoren op dat moment hadden geconstateerd dan wel al redelijkerwijs hadden kunnen constateren, waarover zij nu klagen, nog daargelaten de vraag of en, zo ja, wanneer de curatoren van die publicaties kennis hebben genomen.

4.5.10. De hiervoor onder 2.14 vermelde brief van 29 september 2011 houdt naar het oordeel van de Accountantskamer niets in over het moment waarop de curatoren hebben geconstateerd waarover zij zich nu beklagen. Aangaande het enkele feit dat in die brief melding wordt gemaakt van de inmiddels opgekomen vraag waarom de fraude niet aan het licht is gekomen bij de uitgevoerde controles van de jaarrekeningen en dat de curatoren daarnaar een onderzoek willen uitvoeren, geldt mutatis mutandis hetgeen hiervoor is overwogen en geoordeeld. Die brief wettigt evenmin de conclusie dat de verjaringstermijn al voor 20 januari 2012 is aangevangen. Hetzelfde geldt voor de vanaf december 2011 gevoerde discussie tussen de curatoren en (het kantoor van) betrokkene over afgifte van de controledossiers van Weyl.

4.6. Aangaande de vermeende niet-ontvankelijkheid van de klacht van de Stichting kan het volgende worden vastgesteld.

4.6.1. Betrokkene heeft (samengevat) aangevoerd dat het faillissement van Weyl en daarop

gevolgde berichtgeving in de media en de faillissementsverslagen over de fraude in de administratie van Weyl de schuldeisers achter de Stichting niet kunnen zijn ontgaan. De bestuursleden zijn allen op een of andere wijze betrokken bij de schuldeisers van Weyl. Hun wetenschap dient aan de Stichting te worden toegerekend. Dit geldt in het bijzonder voor één van de bestuursleden, de heer [A], die op 30 mei 2011 in zijn hoedanigheid van vertegenwoordiger van de (toenmalige) Nederlandse Bond van Handelaren in Vee desverzocht heeft gesproken met een vertegenwoordiger van [accountantsorganisatie] over de fraude bij Weyl. In het licht van de jurisprudentie van het CBb moet dan ook de conclusie zijn dat aan de zijde van de Stichting al in 2010, maar in ieder geval meer dan drie jaren voorafgaand aan het indienen van de klacht op 30 maart 2015 sprake moet zijn geweest van een constatering van zodanige feiten dat daarop redelijkerwijs een vermoeden in de zin van artikel 22 Wtra gebaseerd kan worden, aldus - steeds - betrokkene.

4.6.2. De Stichting heeft dit verweer bestreden. Zij heeft daartoe doen aanvoeren dat de berichtgeving in de media zag op de fraude bij Weyl en niet op wat [accountantsorganisatie] of betrokkene al dan niet verkeerd had gedaan. De Stichting bestaat pas sinds maart 2015 en heeft ook geen kennis die stamt van voor de oprichting. Tot ongeveer medio 2014 hebben de oprichters van de Stichting, de heren [B] en [F], zich ook niet inhoudelijk bemoeid met het faillissement van Weyl, laat staan dat zij zich hebben verdiept in de wijze waarop betrokkene de controle heeft gedaan. De heer [A] was ten tijde van het indienen van de klacht per 30 maart 2015 geen bestuurslid van de Stichting. Zo bij hem al enige wetenschap bestond over de door betrokkene uitgevoerde controles van de jaarrekeningen van Weyl, was die kennis niet bij de Stichting aanwezig op 30 maart 2015. Als er al kennis bestond bij de oprichters van de Stichting of anderszins, dan nog bestaat er geen grond die wetenschap - nota bene met terugwerkende kracht - toe te rekenen aan de Stichting.

4.6.3. De Accountantskamer stelt voorop dat mutatis mutandis onverkort geldt wat hiervoor onder 4.5.3. is overwogen. Daarnaast staat als niet weersproken vast dat [A] op het moment van indiening van de klacht door de Stichting geen lid van het bestuur was. Niet valt in te zien dat zijn toetreden tot dat bestuur per 22 april 2015 ertoe heeft te leiden dat wat hij voordien al dan niet heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren

aangaande een eventueel vaktechnisch falen van betrokkene, in de beoordeling van de ontvankelijkheid van de daarvoor door de Stichting per 30 maart 2015 ingediende klacht dient te worden betrokken.

4.6.4. Het enkele feit dat de oprichters van de Stichting in enigerlei opzicht betrokken zijn bij schuldeisers in het faillissement van Weyl en op die wijze interesse hebben in en kennis hebben van wat in de media en/of de faillissementsverslagen bekend is gemaakt over dat faillissement, de ter zake gebleken fraude en/of de veroordelingen van [C] en [D] wegens onder meer valsheid in geschrift, dwingt geenszins tot het oordeel dat zij daardoor (eveneens) hebben geconstateerd dan wel redelijkerwijs hebben kunnen constateren wat de Stichting nu aan betrokkene verwijt. Dat verwijt ziet op (kort gezegd) het niet verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie, het niet voldoende verrichten van controlewerkzaamheden en het ontberen van de vereiste onafhankelijkheid voor het uitvoeren van de controle. In de door betrokkene aangehaalde stukken - nog daargelaten het antwoord op de vraag of en, zo ja, wanneer de oprichters daarvan kennis hebben genomen - is daarover niets ter zake dienends te lezen.

4.7. Artikel 22, eerste lid, Wtra, zoals dat luidt sinds 1 januari 2014, bepaalt voorts dat de Accountantskamer een klacht niet in behandeling neemt indien tussen het moment van het verweten handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar of meer is verstreken.

4.7.1. De klacht van de Stichting is per 30 maart 2015 ingediend terwijl betrokkene op 27 februari 2009 zijn goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2008 van Weyl heeft gegeven. Er is daardoor sprake van een tussenliggende periode van meer dan zes jaar in voormelde zin, zodat de klacht in zoverre te laat is ingediend.

4.7.2. Anders dan de Stichting betoogt, doet aan het voorgaande niet af de omstandigheid dat betrokkene op 31 maart 2009 aan Weyl toestemming heeft gegeven zijn goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2008 te openbaren. De in verband met deze toestemming te maken afweging staat immers niet in verband met de uitgevoerde controlewerkzaamheden,

welke werkzaamheden zijn afgesloten met het afgeven van de controleverklaring, doch in verband met wat in paragraaf 10 van standaard 560 van de NVCOS is bepaald. In die paragraaf is vastgelegd dat de accountant geen verplichting heeft enige controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten na de datum van de controleverklaring doch dat de accountant heeft te bezien of hem feiten bekend zijn geworden na de datum van de controleverklaring, maar vóór de openbaarmaking van die financiële overzichten, die in de weg kunnen staan aan de openbaarmaking van een ongewijzigde verklaring. Anders gezegd, die afweging houdt niet (opnieuw) in de vraag of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en/of toereikende controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd en/of het betrokkene had vrijgestaan de controle van de jaarrekening uit te voeren, waarover de Stichting zich thans beklaagt.

4.8. Uit het voorgaande kan de volgende conclusie worden getrokken. Het beroep van betrokkene op niet-ontvankelijkheid van de klacht van de curatoren faalt. Hun klacht dient ten gronde te worden behandeld. Het beroep van betrokkene op niet-ontvankelijkheid van de Stichting slaagt, voor zover haar klacht in verband staat met de controle van de jaarrekening 2008. Voor zover de klacht van de Stichting ziet op de controle van de jaarrekening 2009 is die ontvankelijk en dient de klacht ten gronde te worden behandeld.

4.8.1. Het vorenstaande wordt overigens niet anders indien de ontvankelijkheid van de curatoren en van de Stichting, zoals door betrokkene is bepleit, zou moeten worden beoordeeld aan de hand van artikel 22 Wtra, zoals dat luidde tot 1 januari 2014.

4.8.2. Nu de curatoren ontvankelijk zijn in hun klacht, kan van misbruik van klachtrecht door de Stichting, zoals betrokkene heeft aangevoerd, geen sprake zijn.

Algemeen

4.9. Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, voor zover dit plaats had in de periode van 1 januari 2007 tot 1 januari 2014 worden getoetst aan de in die periode geldende VGC en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1, en voor zover dit plaats had ná

1 januari 2014 aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

4.10. Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan de curatoren als klagers onderscheidenlijk de Stichting als klaagster is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van (gemotiveerde) betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokkene tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.11. De klachten van de curatoren en de Stichting vallen in hoofdzaak in twee delen uiteen, waarvoor het navolgende geldt.

4.11.1. Enerzijds verwijt de Stichting betrokkene dat hij in verband met de jaarrekeningcontrole van de jaarrekening 2009 onvoldoende onafhankelijk is geweest. De Accountantskamer begrijpt daaruit dat de Stichting stelt dat betrokkene onvoldoende de voor een controlerend accountant geldende voorschriften omtrent onafhankelijkheid heeft toegepast. Dienaangaande geldt het volgende normenkader.

A. Ingevolge artikel 25 Wta dient de externe accountant te voldoen aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels ter zake van zijn vakbekwaamheid, objectiviteit en integriteit. Vervolgens bepaalt artikel 35 Besluit toezicht accountantsorganisaties (hierna: Bta) dat de externe (in dit geval register)accountant zich dient te houden aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel 19, eerste en tweede lid van de Wet RA zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit. Onder meer de VGC is op dat laatstgenoemde artikel gefundeerd.

B. Artikel A-100.5 VGC verplicht de accountant in overeenstemming met het conceptueel raamwerk te handelen bij iedere gesignaleerde bedreiging die van niet te verwaarlozen betekenis is en naar aanleiding daarvan waarborgen te treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, waarbij artikel A-100.2 VGC bepaalt dat de accountant dient vast te leggen iedere bedreiging van niet te

verwaarlozen betekenis, de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en zijn conclusie op basis van zijn evaluatie van iedere bedreiging naar aard en belang.

C. Voor de openbaar accountant die een assurance-opdracht, zoals een controle van een jaarrekening, uitvoert, geldt dat hij zich krachtens artikel B1-290.1 VGC tevens houdt aan de vereisten die volgen uit de op basis van vermeld artikel door de beroepsorganisatie vastgestelde Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's) (hierna: NVO). In de NVO is vastgelegd dat de openbaar accountant zich bewust dient te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de openbaar accountant rekening te houden met de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht, en met alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid. Op basis hiervan dient de openbaar accountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen naar een aanvaardbaar niveau. Uitgangspunt van en vereist ingevolge de NVO is immers dat een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt aangaande de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, in staat wordt gesteld de procedures te beoordelen die de openbaar accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

D. Gelet op wat hiervoor is overwogen, mag van de openbaar accountant, die op een onderbouwde, gesubstantieerde en niet op voorhand onaannemelijke wijze wordt aangesproken op het door hem naleven van het fundamentele beginsel van objectiviteit en in geval van een assurance-opdracht van het daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, worden verwacht dat hij zijn verweer onderbouwt met de vastleggingen ter zake uit zijn (assurance-)dossier. Indien door betrokkene wordt erkend dat vastlegging dienaangaande is uitgebleven dan wel is nagelaten bedoelde vastlegging in de tuchtprocedure over te leggen, kan naar het oordeel van de Accountantskamer weinig

betekenis worden toegekend aan de (blote) stelling van betrokkene dat bestaande en potentiële bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid, althans objectiviteit, zijn geëvalueerd en passende waarborgen zijn getroffen.

4.11.2. Anderzijds houdt het verwijt van de Stichting en de curatoren aan betrokkene in, zoals weergegeven onder 3.1. tot en met 3.3., dat de werkzaamheden van betrokkene in verband met de controle van de jaarrekeningen 2008 en 2009 ontoereikend en onvoldoende zijn geweest, kennelijk ten betoge dat betrokkene niet voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen en vastgelegd en aldus niet over voldoende controle-informatie heeft beschikt, een en ander als bedoeld in de NVCOS, alvorens zijn goedkeurende verklaring te geven.

A. Ingevolge artikelen A-130.1 en 130.7 van de VGC zijn in het kader van de vakbekwaamheid (namelijk het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid) de NVCOS uitgevaardigd. Als het gaat om de uitvoering van een assurance-opdracht schrijven met name Standaard 500 en Standaard 230 het tijdig en voldoende verkrijgen van controle-informatie en het opstellen van documentatie van controlewerkzaamheden voor teneinde in staat te zijn redelijke conclusies te trekken waarop het accountantsoordeel kan worden gebaseerd.

B. Bij een onderbouwde, gesubstantieerde en niet op voorhand onaannemelijke klacht over handelen of nalaten in het kader van verrichte controlewerkzaamheden geldt dat, onverlet wat hiervoor in 4.10. is overwogen, van een bij een jaarrekeningcontrole betrokken accountant mag worden gevergd - vanwege zijn deskundigheid en het gegeven dat hij/zij over de gegevens ter zake beschikt - dat het tegen die klacht gevoerde verweer mede wordt gebaseerd op en onderbouwd met (alle van belang zijnde stukken van) het controledossier.

C. De curatoren - en in hun voetspoor de Stichting - hebben in dit geval hun klacht over het niet kunnen blijken van toereikende controlewerkzaamheden onderbouwd met onder meer (delen uit) de controledossiers 2008 en 2009 en een dienaangaande uitgebracht rapport van feitelijke bevindingen als hiervoor bedoeld in 2.17. Tegen de achtergrond van die

onderbouwing kan, indien ten aanzien van een bepaald aspect van de jaarrekening en/of van de toelichting daarop, door betrokkene wordt erkend dat documentatie van controlewerkzaamheden is uitgebleven dan wel het overleggen van controledocumentatie in de onderhavige tuchtprocedure is uitgebleven, naar het oordeel van de Accountantskamer weinig betekenis worden toegekend aan een (blote) stelling van betrokkene dat voor bedoeld aspect desondanks voldoende en geschikte controle-informatie was verkregen.

4.11.3. Tot slot, anders dan betrokkene kennelijk ingang wil doen vinden, staat de door hem gestelde omstandigheid dat niet in ieder opzicht helder is geworden op welke wijze nu de fraude bij Weyl in elkaar heeft gestoken, geenszins in de weg aan een tuchtrechtelijke beoordeling of hij in verband met de controles van de jaarrekeningen 2008 en 2009 al dan niet de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels heeft nageleefd, als hiervoor bedoeld.

onafhankelijkheid / conceptueel raamwerk

4.12. Wat betreft de klacht van de Stichting dat betrokkene de voor hem geldende voorschriften omtrent onafhankelijkheid onjuist en/of onvoldoende heeft toegepast, als hiervoor bedoeld onder 4.11.1., geldt het volgende.

4.12.1. De Stichting heeft aangevoerd dat betrokkene de jaarrekening 2009 niet heeft mogen controleren omdat zijn voorganger en leermeester [E], die de jaarrekeningen tot en met 2006 heeft gecontroleerd, afwisselend feitelijk en in juridisch opzicht lid was van de RvC. Daarbij dachten de RvC én [E] kennelijk dat het, om aan de voor [E] geldende voorschriften te ontkomen, volstond de functiebeschrijving van [E] aan te passen en dat hij in de praktijk kon blijven functioneren als commissaris, wat een vorm van ‘window dressing’ is. In de tijd dat [E] de jaarrekeningen van Weyl controleerde, was betrokkene zijn ondergeschikte en rechterhand. Als betrokkene - toen hij zelf controlerend accountant van Weyl geworden was - met de RvC sprak, deed hij dat dus in aanwezigheid van de persoon onder wiens leiding hij controlewerkzaamheden met betrekking tot de eerdere jaarrekening van Weyl had verricht. Daarnaast blijkt uit het gebruik van het e-mailadres bij [accountantsorganisatie] dat [E] tevens nog verbonden was aan [accountantsorganisatie], waarvoor ook betrokkene actief was. Een en ander leidt tot een gebrek aan onafhankelijkheid bij betrokkene. Betrokkene

had om die redenen dan ook de jaarrekening niet mogen controleren en geen goedkeurende verklaring mogen geven. Dat betrokkene toch de jaarrekening 2009 van Weyl heeft gecontroleerd, bewijst zijn ernstig gebrek aan een professioneel-kritische instelling, aldus - steeds - de Stichting.

4.12.2. Betrokkene heeft het verwijt tegengesproken en aangevoerd dat [E] na 1 oktober 2007 geen partner meer was bij [accountantsorganisatie] en dat het deze als voormalig controlerend accountant van Weyl was toegestaan toe te treden tot de RvC met inachtneming van een ‘afkoelingsperiode’ van twee jaren. Per abuis is [E] door het secretariaat eerder ingeschreven als lid van de RvC doch na ontdekking daarvan, is hij uitgeschreven. Na inachtneming van de ‘afkoelings-periode’ is [E] alsnog tot de RvC toegetreden. Het [accountantsorganisatie]-e-mailadres is alleen maar aan [E] verstrekt in het kader van het netwerk van oud-partners. De relevantie daarvan valt niet in te zien; [E] was niet meer werkzaam bij [accountantsorganisatie]. Anders dan de Stichting meent, heeft hij de controlewerkzaamheden in onafhankelijkheid uitgevoerd, aldus betrokkene.

4.12.3. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene ten onrechte de verbondenheid van zijn voorganger en voormalig superieur [E] aan Weyl per 7 maart 2008 niet heeft aangemerkt als een (mogelijke) toezichhoudende functie in de zin van paragraaf 4.3.2 van de NVO dan wel als een (mogelijke) nauwe persoonlijke relatie in de zin van paragraaf 4.5 van de NVO die een bedreiging kon vormen voor zijn onafhankelijkheid dan wel die verbondenheid niet heeft aangemerkt als een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis als gevolg van vertrouwdsheid en/of ongepaste beïnvloeding door een derde, een en ander in de zin van artikel A.100.4 sub b. VGC, uitgewerkt in hoofdstuk A-120 VGC, en van artikel B1-290.1 VGC.

4.12.4. Het staat immers vast dat betrokkene jarenlang heeft gewerkt onder de verantwoordelijkheid van [E] en als diens ondergeschikte heeft meegewerkt aan in ieder geval de controles van de jaarrekeningen 2004, 2005 en 2006 van Weyl. Die jarenlange samenwerking tussen betrokkene en [E], zeker nu betrokkene [E] is opgevolgd, zal zonder twijfel tot een zekere vertrouwdsheid van betrokkene met [E] hebben geleid. Gesteld noch

gebleken is dat die vertrouwdeheid ten tijde van de controle van de jaarrekening 2009 niet meer bestond. Betrokkene heeft er ook geen blijk van gegeven dat iets anders zou moeten worden aangenomen.

4.12.5. Het staat evenzeer vast dat [E] in de periode waarin hij optrad als lid van de RvC dan wel als adviseur van Weyl in de vergaderingen van de RvC de beschikking had over een e-mailadres bij [accountantsorganisatie]. Betrokkene heeft niet weersproken dat [E] dit e-mailadres ook - in ieder geval tot in 2010 - gebruikte om te communiceren met Weyl. De beschikking over dat e-mailadres bij [accountantsorganisatie] en het gebruik daarvan door [E], wees nadrukkelijk op een in enigerlei zin bestaande verbondenheid van [E] met [accountantsorganisatie], terwijl hij tevens lid was van de RvC van [accountantsorganisatie]'s controlecliënt Weyl dan wel feitelijk deelnam aan de vergaderingen van die RvC. Een gelijktijdige verbondenheid van [E] aan zowel [accountantsorganisatie] als aan haar controlecliënt Weyl zou een onaanvaardbare bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van zowel [accountantsorganisatie] als die van betrokkene.

4.12.6. Van betrokkene mocht worden gevergd dat hij voormelde feitelikheden had gesignaleerd, dat hij daarin serieuze bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid had herkend, en dat hij de aard en het belang van die bedreigingen diepgaand had onderzocht en geëvalueerd en passende waarborgen in acht had genomen.

4.12.7. Betrokkene heeft echter geen controledocument aangewezen waarin aandacht wordt geschonken aan een en ander. In dat verband is van belang dat hij niet heeft tegengesproken, zoals in het rapport van 23 februari 2015 staat vermeld, dat uit het controledossier niet blijkt dat de aanstelling van [E] als commissaris/adviseur van Weyl een rol heeft gespeeld bij de cliënt- en opdrachtcontinuering, dat uit dat dossier evenmin blijkt hoe [accountantsorganisatie] is omgegaan met de aanstelling van [E] en dat met betrekking tot de aanstelling van [E] in het controledossier alleen informatie is aangetroffen in de verslagen van de vergaderingen van de RvC. Gelet daarop en gezien het hiervoor onder 4.11.1., onder D., weergegeven uitgangspunt komt de Accountantskamer tot het oordeel dat niet kan

worden aangenomen dat betrokkene de in de VGC en de NVO geëiste zorgvuldige afweging ter zake heeft gemaakt.

4.12.8. Uit het voorgaande volgt dat de vraag of betrokkene afdoende waarborgen heeft getroffen tegen de hiervoor bedoelde bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid, eveneens ontkennend moet worden beantwoord. Gelet op de aan de orde zijnde bedreigingen had betrokkene moeten afwegen of de opdracht kon worden gecontinueerd en - zo nog mogelijk - welke waarborgen hadden moeten worden getroffen om de bedreiging van de (fundamentele) beginselen tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Daarvan blijkt niet.

4.12.9. Het bovenstaande leidt tot het oordeel van de Accountantskamer dat betrokkene op een voor een jaarrekeningcontrole essentieel onderdeel niet heeft voldaan aan het raamwerk als hiervoor bedoeld onder 4.11.1., onder B. en C., en (mede daardoor) de voor hem relevante voorschriften uit de NVO heeft overtreden. Dit betekent dat de klacht van de Stichting als weergegeven onder 3.6., voor zover ontvankelijk, gegrond moet worden verklaard. Nu reeds om deze redenen tot gegrondheid van dit klachtonderdeel wordt geconcludeerd, behoeft derhalve op wat overigens in dit verband is aangevoerd niet te worden ingegaan.

4.13. De curatoren - en in hun kielzog de Stichting - hebben hun verwijt als bedoeld onder 3.2. en 3.3. uitgewerkt aan de hand van thema's. De Accountantskamer zal mede aan de hand van de thema's - voor zover van belang - achtereenvolgens bespreken: i.) frauderisico's, ii.) goederenbeweging, inclusief voorraden, iii.) debiteuren, inclusief factoring via [N.V.1], iv.) crediteuren en v.) continuïteit. Behoudens bij laatstgenoemd thema zal daarbij steeds eerst worden ingegaan op de controle 2008, waarna aandacht zal worden besteed aan de controle 2009.

i.) frauderisico's

4.14. Wat betreft de frauderisicoanalyse en de daaraan gerelateerde controlewerkzaamheden kan het volgende worden vastgesteld.

4.14.1. In (de ten tijde van belang geldende) Standaard 240 “De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten” is in paragraaf 3. voorgeschreven dat de accountant bij het plannen en uitvoeren van de controlemaatregelen afgestemd op het tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen van het controlerisico, rekening dient te houden met het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in de financiële overzichten. Daarbij is in paragraaf 13. van die standaard vastgelegd dat de primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en ontdekken van fraude ligt bij zowel organen belast met ‘governance’ binnen de controlecliënt als het bestuur daarvan. In paragraaf 14. is tot uiting gebracht dat het van belang is dat de leidinggevenden sterk de nadruk leggen op het voorkomen en ontmoedigen van fraude, dat daarvoor een cultuur van integriteit en ethisch gedrag noodzakelijk is, dat die cultuur actief door de leidinggevenden moet worden uitgedragen en dat van de leidinggevenden mag worden verwacht dat zij passende maatregelen nemen naar aanleiding van aanwijzingen van fraude, beschuldigingen van fraude of fraude.

4.14.2. Van de accountant wordt ingevolge het bepaalde in paragraaf 21. e.v. van de toenmalige Standaard 240 in dit verband onder meer geëist dat hij gedurende de gehele controle een professioneel-kritische instelling handhaaft, onder meer gericht op een risico op afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, dat hij met zijn controleteam de gevoeligheid bespreekt van de financiële overzichten van de controlecliënt voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, dat betrokkene aangaande meergenoemd risico inlichtingen inwint bij het bestuur van de controlecliënt en inzicht verkrijgt in toezicht dat wordt uitgeoefend door de organen belast met governance, en dat hij overweegt of de verzamelde informatie een aanwijzing is voor het bestaan van één of meer frauderisico-factoren.

4.14.3. Ingevolge het bepaalde in paragraaf 57. e.v. van die Standaard 240 dient de accountant zijn vakkundige oordeelsvorming te gebruiken om het risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in te schatten, waarbij hij er gewoonlijk vanuit dient te gaan dat er een frauderisico bestaat ten aanzien van de opbrengstverantwoording (paragraaf 60.), in welk kader hij dient te overwegen welke soort opbrengst, opbrengst-

transactie of bewering aan dit risico blootgesteld kan zijn. Een dergelijk ingeschat risico is naar zijn aard een significant risico². De accountant heeft vervolgens controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren, waarvan de aard, de tijdfasering en de omvang moeten zijn afgestemd op het ingeschatte risico.

4.14.4. Tegen de achtergrond van het voorgaande en in het licht van de stellingen van partijen, mede gezien het rapport van 23 februari 2015, kan het volgende worden vastgesteld aangaande de controle van het boekjaar 2008.

A. Uit het controledossier blijkt dat op 3 december 2008 in het kader van (de planning van) de jaarrekeningcontrole 2008 het onderwerp fraude binnen het controleteam is besproken. Betrokkene heeft niet weersproken dat hij die bijeenkomst niet heeft bijgewoond. In het controledossier is geen zichtbare aanwijzing te vinden dat al hetgeen in die bijeenkomst is besproken ter kennis van betrokkene is gebracht of dat het onderwerp fraude als zodanig nog op een ander moment in het controleteam is besproken, wel in aanwezigheid van betrokkene. Een en ander beantwoordt niet aan wat conform de paragrafen 27. e.v. van Standaard 240 van betrokkene werd verlangd.

B. Uit het controledossier 2008 is niet gebleken dat de in die teambijeenkomst besproken aandachtspunten hebben geresulteerd in het opnemen van te onderzoeken frauderisico's in de betreffende 'Audit Programs'. In het dossier ontbreekt ook documentatie waaruit de afweging kan blijken waarom die aandachtspunten geen opvolging zouden behoeven. Dit is niet wat krachtens de paragrafen 48. en 57. van Standaard 240 van betrokkene werd verlangd.

C. Voorts is in de door een teamlid afgetekende 'Audit Checklist' afgevinkt dat op 8 oktober 2008 het onderwerp fraude met financieel directeur [D] is besproken doch het staat evenzeer vast dat een gespreksverslag daarvan niet is opgesteld. In het controledossier 2008 is evenmin een spoor te vinden van het - voorafgaand aan het opzetten en uitvoeren van de (aanvullende) controlewerkzaamheden - inwinnen van inlichtingen bij de RvC. Zoals

² Volgens de begrippenlijst bij de NVCOS inhoudende: 'een risico dat speciale aandacht bij de controle vereist.'

betrokkene heeft erkend, heeft hij volstaan met het achteraf bespreken van het onderwerp fraude, en wel in het kader van het accountantsverslag. Gelet op een en ander en op het hiervoor onder 4.11.1. onder D. weergegeven uitgangspunt kan derhalve niet worden aangenomen dat betrokkene de inlichtingen heeft ingewonnen bij het bestuur van Weyl en het inzicht heeft verkregen in het toezicht dat door de RvC werd uitgeoefend in de zin van de paragrafen 34. e.v. van Standaard 240. Dit werd wel van betrokkene geëist.

D. In het ‘Planning Document NP’ is, zo blijkt uit het controledossier 2008, de onvolledige opbrengstverantwoording onderkend als significant risico en als frauderisico. In het ‘Audit Program’ voor de jaarrekeningpost omzet blijkt evenwel dat het risico van de onvolledige opbrengstverantwoording niet is aangemerkt als frauderisico. In het dossier ontbreekt iedere documentatie waarom in het ‘Audit Program’ onvolledigheid van opbrengstverantwoording niet als frauderisico is aangemerkt, terwijl betrokkene niet gemotiveerd heeft weersproken dat niet uit het controledossier 2008 is af te leiden dat en, zo ja, welke specifieke controlewerkzaamheden zijn gepland en uitgevoerd met het oog op fraude in de opbrengstverantwoording. Met een en ander is het bepaalde in paragraaf 60. van Standaard 240 in onvoldoende mate nageleefd.

E. Wat betreft de rationalisatie voor het plegen van fraude door het management of anderen en het risico van ‘management override of controls’ heeft betrokkene in zijn planningsdocument opgenomen:

“Rationalisatie van fraude door het management ligt niet voor de hand op basis van ervaringen gedurende voorgaande controles. Management maakt een integere indruk en laat tijdens discussies blijken dat zij de onderneming integer willen leiden. Het team zal tijdens de controle alert zijn op signalen dat het management de cijfers beïnvloed vanwege voornoemde redenen.

Desondanks zijn er factoren voor rationalisatie van fraude aangezien de bonus van de CFO gerelateerd is aan financiële resultaten. Verder is de onderneming sterk afhankelijk van externe financiering. Dit zou ertoe kunnen leiden dat management de cijfers zodanig voorstelt dat aan de ratio’s in de contracten voldaan is. Het team zal tijdens de controle alert zijn op signalen dat het management de cijfers beïnvloed vanwege voornoemde redenen.

(...)

Management is verantwoordelijk voor het opstellen van voorzieningen en reserveringen. Management is in staat om boekingen te maken in het systeem. Uit dien hoofde bestaat de kans dat er sprake is van override of controls. (...)”

Uit het controledossier 2008 blijkt echter niet waarop betrokkene ‘de integere indruk’ van het management kon baseren. Betrokkene heeft niet weersproken dat hij kennis had van twee

strafrechtelijke veroordelingen van de statutair bestuurder / (indirect) aandeelhouder [C] tot forse (voorwaardelijke) (vrijheids)straffen wegens (samengevat) valsheid in geschrift en belastingontduiking, ook betreffende Weyl-vennootschappen. Dat betrokkene [C] tegen die achtergrond aanmerkt als ‘integer’, wekt bepaald niet de indruk dat betrokkene dit aspect op een professioneel-kritische wijze heeft gezien. Daarbij past voorts de opmerking dat uit niets blijkt dat en waarom [D], ondanks het gegeven dat de door [C] gepleegde valsheid in geschrift en belastingontduiking ook in verband stonden met de administratie van Weyl-vennootschappen en [D] van die veroordelingen wist, als integer kan worden aangemerkt, terwijl betrokkene wel signaleert dat [D] voor zijn bonus afhankelijk is van [C].

Die tekortschietende professioneel-kritische houding van betrokkene vindt bevestiging in het gegeven dat iedere vastlegging in het dossier ontbreekt over op welke wijze integer en ethisch gedrag binnen Weyl wordt uitgedragen en bewaakt. Daarnaast blijkt noch uit de ‘Audit Checklist’ noch uit ‘Completion Document NP’ welke controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd met betrekking tot ‘management override’ en is volstaan met ‘all significant accounting estimates were reviewed for bias’, terwijl het risico op het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management in alle ondernemingen aanwezig is en een significant risico vormt voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Een en ander geeft derhalve volstrekt onvoldoende invulling aan wat conform paragraaf 74. van Standaard 240 van betrokkene werd verlangd.

F. Tot slot, paragraaf 77. van Standaard 240 vorderde van betrokkene dat hij de geboekte journaalposten en andere correcties zou onderzoeken op aanvaardbaarheid, in welk verband hij de daarop afgestemde controlewerkzaamheden zou opzetten en uitvoeren. Uit het rapport van 23 februari 2015 blijkt dat in het ‘Planning Document NP’ wel is vastgelegd dat de memoriaalboekingen en nagekomen journaalposten nader zouden worden beoordeeld, maar ook dat in een ‘Memo Bevindingen effectiviteit controles rondom Oracle Applications’ is neergelegd dat het niet mogelijk bleek een standaardrapport te genereren van alle handmatige memoriaalboekingen groter dan € 75.000 en een op andere wijze te creëren rapport ‘tot dusver nog niet aan ons is opgeleverd’. Uit het rapport van 23 februari 2015 blijkt dat vervolgens alleen die memoriaalboekingen zijn geanalyseerd die zijn

gemaakt naar aanleiding van de controle. Dit is niet wat paragraaf 76. e.v. van Standaard 240 betrokkene oplegde.

4.14.5. Met betrekking tot de controle van de jaarrekening 2009 kan dienaangaande het volgende worden vastgesteld.

A. Uit het controledossier 2009 blijkt dat betrokkene de bespreking van het controleteam waarbij onder meer het thema fraude is besproken, ditmaal wel heeft bijgewoond. In het ‘Verslag pre audit Weyl Holding B.V.’ is vervolgens vastgelegd dat ten opzichte van de voorgaande jaren geen wijzigingen bekend zijn geworden in de frauderisicofactoren, waarna in ‘eAudit sectie 2.15.2 Risk assessment and planning discussion’ vragen naar de - mogelijke - aanwezigheid van frauderisico’s steeds negatief zijn beantwoord. In het bijzonder valt op dat ook de vraag van *‘Has suspected or actual non-compliance with laws and regulations, including illegal acts or frauds been identified (...)?’* ontkennend is beantwoord, terwijl hij wist van eerdere strafrechtelijke veroordelingen van [C] wegens fraude bij en via Weyl. In het hiervoor bedoelde verslag is daarnaast de onvolledigheid van opbrengstverantwoording niet als frauderisico vermeld doch slechts als aandachtspunt benoemd. Op voet van wat hiervoor onder 4.14.4. sub B. en D. is overwogen, beantwoordt dit niet aan wat van betrokkene werd verlangd.

B. Vastgesteld moet worden dat in het controledossier 2009 wederom geen afzonderlijke vastlegging is opgenomen van wat betrokkene met [D] heeft besproken inzake het frauderisico. Uit ‘eAudit sectie 4.2.2. Risk Assessment Update’ blijkt niet meer dan *“Gesproken met [C] en [D] en bevestiging gevraagd of zij bekend zijn met fraude gevallen gedurende 2009”* en *“Management heeft bevestigd dat zij geen fraude hebben vastgesteld gedurende 2009. [accountantsorganisatie] heeft gedurende de controle eveneens geen indicaties gekregen dat er sprake is van fraude.”* Wat betreft het inwinnen van inlichtingen bij de RvC geldt dat ook aangaande het boekjaar 2009 in het controledossier geen vastleggingen zijn gebleken van een bespreking door betrokkene met de RvC over de wijze waarop de RvC toezicht hield op het management en of hij aanwijzingen had voor fraude. Ook in dit jaar heeft betrokkene ten onrechte volstaan met het achteraf bespreken van het

onderwerp van fraude, te weten bij de bespreking van het accountantsverslag. Ook hier geldt wat hiervoor onder 4.14.4. sub C. is overwogen.

C. Uit het controledossier 2009 blijkt dat betrokkene het risico van ‘management override of controls’ afwezig heeft geacht. Desgevraagd heeft betrokkene daarover in het onderzoek leidend tot het rapport van 23 februari 2015 verklaard dat hij tijdens de controle geen indicaties had dat er druk werd uitgeoefend door het management om boekingen door te voeren, onder toevoeging: *“voel je dat, als je langere tijd bij een cliënt over de vloer komt.”* Hier geldt daarom mutatis mutandis hetzelfde wat hiervoor onder 4.14.4. onder E. is overwogen.

D. Aangaande de analyse van handmatige journaalposten³ geldt dat uit het controledossier 2009 blijkt dat is onderkend dat Weyl geen proces had voor het beheersen van de verwerking van de handmatige journaalposten. In ‘eAudit sectie 3.4.2 Journal Entries’ is daarover vastgesteld: *“Het risico dat er frauduleuze boekingen worden gemaakt, is laag. Materiële handmatige boekingen zijn zichtbaar in de balans aangezien deze alleen kunnen worden geboekt op regels waaraan geen subadministraties aan gekoppeld zijn. [accountantsorganisatie] bekijkt deze rekeningen allemaal in detail voor zover deze qua omvang relevant zijn (tenminste 1/3^e SMT). Daarnaast zal [accountantsorganisatie] een overzicht opvragen van alle handmatige journaalposten en beoordelen in hoeverre deze adequaat zijn onderbouwd en zijn geautoriseerd door de verantwoordelijke managementteam leden of directie.”* Vervolgens wordt in het controledossier voor de controlewerkzaamheden en de bevindingen dienaangaande in hoofdzaak verwezen naar het overzicht memoriaal boekingen. Het document ‘Memoriaal boekingen 2009’ wijst uit dat memoriaalboekingen zien op afschrijvingen, lonen en salarissen, spreidingsregisterboekingen en onkostenvergoedingen en dat als conclusie is getrokken: *“Geen onregelmatigheden geconstateerd. Geen indicatie op memoriaalboekingen buiten het reguliere proces om.”* Uit het dossier blijkt echter niet dat en, zo ja, welke inlichtingen daarover zijn ingewonnen bij de medewerkers van Weyl die betrokken waren bij het proces van financiële rapportage, terwijl evenmin blijkt op welke wijze de selectie van handmatige

³ ofwel de niet-systematische journaalposten, zoals memoriaalboekingen e.d.

journaalposten in het document ‘Memoriaal boekingen 2009’ tot stand is gekomen en op welke wijze betrokkene de juistheid en de volledigheid van de informatie op dat overzicht heeft vastgesteld. Voorts ontbreekt bij verschillende journaalposten een omschrijving of is de achtergrond daarvan niet duidelijk, terwijl geen vastlegging in het controledossier voorhanden is waaruit blijkt dat de autorisatie en onderbouwing van de handmatige journaalposten zijn gecontroleerd. Dit alles is niet in overeenstemming met de vereisten in paragraaf 76 e.v. van Standaard 240.

4.14.6. Uit het voorgaande volgt dat betrokkene geen oog heeft gehad voor inherente risico’s of adequate waarborgen in de interne beheersing, en in het geheel géén frauderisico’s heeft onderkend, wat niet voorstelbaar is. Daarnaast is gebleken dat betrokkene niet heeft uitgevoerd wat hij zich in de controleaanpak omtrent het frauderisico nog wel had voorgenomen. De slotsom is dat moet worden vastgesteld dat betrokkene, zowel met betrekking tot de controle van de jaarrekening 2008 als die van 2009, in zeer ernstige mate is tekortgeschoten in wat Standaard 240 van hem eiste.

ii.) goederenbeweging, inclusief voorraden

4.15. De Accountantskamer stelt vast dat uit de stellingen van betrokkene volgt dat voor hem de goederenbeweging een belangrijk uitgangspunt voor de controle is geweest. Indien via de verbanden in de goederenbeweging de uitgaande goederenbeweging in kilogrammen kon worden vastgesteld, was dat volgens betrokkene mede de basis voor het vaststellen van de volledigheid van de omzet en de kostprijs van de omzet.

4.16. Onomstreden is dat het voor een productieonderneming zeer effectief is om voor haar bestuurlijke informatievoorziening aan te sluiten op de waardekringloop van de geld-/goederenbeweging, omdat de geldbeweging en de goederenbeweging elkaar opvolgen en met elkaar verband houden. Schematisch kan de waardekringloop binnen een productieonderneming worden weergegeven als volgt, waarbij in dit geval ‘inkoop’ de hoeveelheid ingekochte kilogrammen tegen inkoopprijs en ‘verkoop’ de hoeveelheid verkochte kilogrammen tegen verkoopprijs representeren:

crediteuren

debiteuren

			beginstand				beginstand
			+				+
goederen	beginvoorraad	+	inkoop	-	verkoop	=	eindvoorraad
			-		-		
geld	beginsaldo	-	betalingen	+	ontvangsten	=	eindsaldo
			=		=		
			eindstand		eindstand		

De hierboven weergegeven verbanden binnen de geld-/goederenbeweging, rekening houdend met eventuele verstoringen als gevolg van bijvoorbeeld productieverliezen, vormen voor de accountant een belangrijk aanknopingspunt om onder andere de volledigheid van de opbrengsten en de juistheid van de kosten vast te stellen. De opstelling dwingt aansluiting van de opeenvolgende grootheden af en geeft daardoor - in combinatie met andere controlewerkzaamheden - een basis voor het verkrijgen van zekerheid over de volledigheid van de verantwoorde opbrengsten (ontvangsten) en de juistheid van de verantwoorde kosten (betalingen).

4.17. Aangaande de controle van de jaarrekening 2008 kan op het aspect van de goederenbeweging, de voorraden daaronder begrepen, het volgende opgemerkt.

4.17.1. In het controledossier 2008 is vastgelegd dat de uitgaande goederenbeweging van de Nederlandse slachterij op basis van beginvoorraad + inkopen -/- eindvoorraad 76.626.125 kilogram bedroeg, terwijl volgens het financieel softwareprogramma van Oracle de verkopen in kilogrammen 75.441.294 bedroegen. Het verschil daartussen bedraagt 1.184.831 kilogram, terwijl werd uitgegaan van 2% van de inkoop als zogeheten 'indroogverschillen' ad 1.513.551 kilogram. Daarmee bestond een negatief tekort (meer verkocht dan mocht worden verwacht) van 328.720 kilogram. De goederenbeweging bij de Duitse slachterij van Weyl liet een verschil zien van 3.835 kilogram op bijna 22 miljoen kilogram.

4.17.2. Dienaangaande kan het volgende worden vastgesteld.

* Uit het rapport van 23 februari 2015 blijkt dat in het controledossier 2008 geen informatie is aangetroffen waaruit blijkt wat de bron is geweest van de documenten waarmee de goederenbeweging is aangesloten, terwijl daarin evenmin informatie was te vinden waaruit blijkt op welke wijze betrokkene de juistheid en de volledigheid van de documentatie heeft vastgesteld. In het dossier is ook niet terug te vinden wie de onder 4.17.1. bedoelde goederenbeweging heeft opgesteld.

* De verkopen in kilogrammen zijn, zo blijkt uit het controledossier, gebaseerd op gegevens uit Oracle, terwijl betrokkene tijdens de controle heeft vastgesteld dat de ‘application controls’ (ofwel het waarborgingsmechanisme) van het financiële systeem Oracle Financials als niet effectief dienden te worden aangemerkt. In dat verband verdient tevens opmerking dat uit het controledossier niet blijkt of in het kader van de controle 2008 is getoetst of alle data uit het meet- en weegsysteem (via de zogeheten ‘interface’) juist, tijdig en volledig werden verwerkt in het financiële systeem, terwijl uit het controledossier evenmin is af te leiden dat is onderzocht of alle producten via - en daarbij onder supervisie van de externe keurmeesters - het meet- en weegsysteem werden geleid.

* Voorts geldt dat de goederenbeweging van de Nederlandse slachterij verschilt van die van de Duitse slachterij. Bij de Nederlandse goederenbeweging is rekening gehouden met aangewassen vet, vetuitsnijderij, SRM beenderen en verkoop beenderen, terwijl eveneens een indroogverschil van 2% is opgevoerd. Al deze elementen komen niet tot uiting in de goederenbeweging van de Duitse slachterij van Weyl.

* De goederenbeweging van de Nederlandse slachterij laat een negatief tekort zien van 328.720 kilogram, wat 0,43% uitmaakt van de soll-positie van de verkopen. In het controledossier is onderkend dat een dergelijk overschot (‘meer verkocht dan aanwezig’) in principe niet zou kunnen, maar die vaststelling is direct gemitigeerd door op te merken dat in de goederenbeweging twee schattingsposten aanwezig zijn, te weten ‘verkocht vet uitsnijderij’ en ‘indroogverlies’, terwijl daarnaast in het controledossier is opgemerkt dat Weyl sinds 2007 bepaald soort vlees met water injecteert, zodat ook toegevoegde kilogrammen water worden verkocht. Voorts is gesignaleerd dat het vetgewicht uit 2007

onveranderd is overgenomen in de goederenbeweging 2008 terwijl de productie met 17% is gestegen. Uit het controledossier kan echter niet blijken welke controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd om de redelijkheid/betrouwbaarheid van de schattingen inzake ‘indroogverlies’ en ‘verkocht vet’ vast te stellen en welke verwachtingen/norm betrokkene heeft geformuleerd en vastgelegd ten aanzien van de uitkomsten van de cijferbeoordeling. Evenmin kan uit het controledossier blijken welke aanvullende controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd om de beweringen over het injecteren van vlees met water en het niet toenemen van het vetgewicht te toetsen.

4.17.3. Voorts geldt dat de goederenbewegingen van de twee slachterijen zijn opgesteld in kilogrammen en dat de aansluitingen door betrokkene eveneens in kilogrammen zijn gemaakt, met uitzondering van de verkopen. Het verkochte aantal kilogrammen is aangesloten met een overzicht waarop eveneens de waarde in euro's is vermeld. Die eurowaarde van de verkopen is vervolgens door betrokkene aangesloten met Oracle. Uit een en ander volgt dat betrokkene de goederenbeweging wel in kilogrammen heeft geanalyseerd maar dat hij - nog daargelaten de hierboven weergegeven, bij die analyse te plaatsen kanttekeningen - geen aansluiting heeft gemaakt met de geldbeweging, waaronder het verband met de kostprijs van de verkopen, de debiteuren en de crediteuren. Uit het rapport van 23 februari 2015 blijkt dat betrokkene ook heeft erkend dat hij geen verband heeft gelegd tussen de goederenbeweging en de geldbeweging, waaronder de debiteuren en de crediteuren.

4.17.4. In dit verband geldt voor de controle van de voorraden 2008 voorts het volgende.

A. Het staat vast dat in Oracle geen subadministratie van de voorraden werd bijgehouden en dat Weyl een extracomptabele administratie bijhield in kilogrammen. Die laatste administratie werd bijgehouden aan de hand van de opgaven van de externe vrieshuizen, waarna Weyl de voorraden waardeerde en boekte in de financiële administratie. Uit het controledossier 2008 blijkt dat het niet-bestaan van voorraden als een verhoogd risico en het onjuist gewaardeerd zijn van de voorraden als een significant risico is aangemerkt, waarna is vermeld dat de post zal worden gecontroleerd op bestaan, juistheid en waardering.

Uit het ‘Audit Program’ voor de jaarrekeningpost voorraden blijkt dat als interne beheersingsmaatregelen al bestonden, deze steeds als niet effectief zijn beoordeeld. Uit het controledossier is vervolgens niet af te leiden dat betrokkene heeft afgewogen wat de gevolgen zijn van de constatering dat de interne beheersingsmaatregelen niet of onvoldoende effectief waren voor zijn conclusie over de effectieve werking van het geheel van de interne beheersingsmaatregelen en voor de reikwijdte van de gegevensgerichte werkzaamheden van betrokkene ter zake.

B. In het ‘Audit Program’ zijn vervolgens gegevensgerichte controlewerkzaamheden opgesomd, welke in verband met de voorraden zijn verricht.

* Als het gaat om de gemaakte cijferbeoordeling kan echter niet uit het dossier blijken dat betrokkene vooraf verwachtingen heeft geformuleerd en gedocumenteerd ten aanzien van de uitkomsten daarvan. Voorts blijkt niet dat betrokkene, zoals hij zich in het ‘Audit Program’ wel had voorgenomen, verbanden heeft gelegd tussen de voorraden en de andere balansposten. Evenmin kan daaruit worden afgeleid dat betrokkene, en zo ja, op welke wijze, de toelichtingen op de afwijkingen die voortkwamen uit de cijferanalyse heeft geverifieerd.

* Aangaande de cijferanalyse voor de artikelen met de hoogste waardering blijkt dat de controle heeft geleid tot de bevinding dat ten aanzien van de twintig geselecteerde artikelen sprake was van een overwaardering van € 1.260.000. Dit controleverschil is voorgelegd aan het management van Weyl, dat vervolgens de waarderingsfout heeft bestreden. Uit het dossier blijkt vervolgens wel dat Weyl de voorraad met € 1 miljoen naar beneden heeft bijgesteld, maar niet wat de overwegingen van betrokkene zijn geweest om ten aanzien van het controleverschil van € 1.260.000 met die (beperkttere) correctie van Weyl van € 1 miljoen akkoord te gaan.

* In het ‘Audit Program’ is opgenomen dat betrokkene een cijferbeoordeling zou uitvoeren op de grootboekrekening ‘inventarisatieverschillen’. Uit het controledossier blijkt niet dat zo’n beoordeling is uitgevoerd, dat - en met wie - voorraadverschillen besproken zijn en of

en, zo ja, welke andere werkzaamheden zijn uitgevoerd met betrekking tot de inventarisatieverschillen.

* Uit de voorraadsectie in het dossier van betrokkene blijkt niet of en, zo ja, op welke wijze hij de juistheid en de volledigheid van de extracomptabele voorraadregistratie van vlees, van de eindejaars tellijsten en van de lijsten 'Fysieke voorraad totaal' heeft vastgesteld. Uit het controledossier 2008 blijkt evenmin wat die inventarisatieprocedure behelsde, wat de overwegingen van betrokkene waren om de interne voorraadinventarisatie niet bij te wonen en wat de uitkomst van de inventarisatie was.

* In het 'Audit Program' is opgenomen dat betrokkene de waarde van de extern opgeslagen voorraden zou aansluiten op opgaven van derden, te weten de vrieshuizen. Uit het controledossier blijkt dat Weyl, en niet betrokkene, van de vrieshuizen een voorraadconfirmatie heeft opgevraagd en dat Weyl deze confirmaties aan betrokkene ter beschikking heeft gesteld. Uit de voorraadsectie in het dossier van betrokkene blijkt vervolgens niet of en, zo ja, hoe hij de betrouwbaarheid van de voorraadopgaven van de vrieshuizen heeft vastgesteld. Evenmin blijkt op welke wijze is vastgesteld dat de interne beheersing met betrekking tot het juist opnemen van de voorraad adequaat was, terwijl de conformaties niets inhouden over de ouderdom en de eventuele incourantheid van de voorraden.

* In het 'Audit Program' is voorts opgenomen dat betrokkene de voorraad zou 'matchen' met de verkoopstatistieken/omloopsnelheid. In het 'Memo Voorraden' is opgemerkt dat de voorraad vlees slechts ruim 1,5 week productie bedraagt en dat volgens opgaaf van [D] geen verouderde voorraad aanwezig is. Uit de opgevraagde lijst van niet verkochte artikelen bleek echter een voorraad gereed product 'een jaar lang niet verkocht' van € 2 miljoen. In een intern e-mailbericht heeft een lid van het controleteam opgemerkt dat een post van zo'n omvang niet werd verwacht en heeft hij in datzelfde bericht daarover intern vragen gesteld. Uit het dossier blijkt dat [D] daarover heeft gesteld dat met name de voorraad 'snippers' van ruim € 1 miljoen kan worden gemengd met andere artikelen en dat deze dan onder een ander artikelnummer kan worden verkocht. Het betreffende lid van het controleteam heeft daarop

voorgesteld om Weyl te laten aantonen dat deze snippers retour zijn gegaan naar de productie. Uit de voorraadsectie in het controledossier blijkt echter niet of en, zo ja, hoe betrokkene de opmerking van zijn medewerker inzake het aantonen van het vermengen van snippers met andere geproduceerde artikelen heeft opgevolgd. Evenmin blijkt op welke wijze betrokkene de juistheid en volledigheid van de lijst van niet verkochte artikelen heeft vastgesteld.

* In het 'Audit Program' is vermeld dat betrokkene de voorziening incurante voorraden zou controleren. Diengaande blijkt niet meer dan de in het 'Memo voorraden' voorkomende passage dat de voorraad de grootte heeft van 1,5 week productie met als conclusie dat een voorziening niet noodzakelijk is, onder verwijzing naar de hiervoor bedoelde lijst van niet verkochte artikelen en de daarover gewisselde e-mailberichten tussen de leden van het controleteam. Uit het controledossier blijkt overigens niet dat betrokkene werkzaamheden heeft uitgevoerd om de incurantheid van de voorraad vast te stellen, laat staan welke werkzaamheden dat waren.

4.18. Over de controle van de jaarrekening 2009 op het aspect van de goederenbeweging, de voorraden daaronder begrepen, kan het volgende worden vastgesteld.

4.18.1. In het controledossier 2009 is vastgelegd dat de uitgaande goederenbeweging van de Nederlandse slachterij op basis van beginvoorraad + inkopen +/- eindvoorraad 97.801.370 kilogram bedroeg, terwijl volgens Oracle de verkopen in kilogrammen 96.163.658 bedroegen. Het verschil daartussen bedraagt 1.637.712 kilogram, waarbij werd uitgegaan van 2% van de inkoop als zogeheten 'indroogverschillen' ad 1.960.970 kilogram. Daarmee bestond een negatief tekort (meer verkocht dan mocht worden verwacht) van 323.259 kilogram. De uitgaande goederenbeweging bij de Duitse slachterij van Weyl was sluitend op 39.413.237 kilogram.

4.18.2. De kanttekeningen volgend, zoals opgenomen onder 4.17.2., dient allereerst te worden vastgesteld dat ten aanzien van het controledossier 2009 ook onverkort geldt wat is opgesomd achter de eerste drie asterisk-tekens van 4.17.2., alsmede wat is overwogen in

overweging 4.17.3.

Wat betreft het negatief tekort van 323.259 kilogram ('meer verkocht dan aanwezig'), als ook in 2008 aan de orde als weergegeven na het vierde asterisk-teken van 4.17.2., kan worden vastgesteld dat betrokkene voor het gewicht van het verkocht vet uitsnijderij 2009 uitgaat van een omvang van 750.000 kilogram, daar waar in 2008 is uitgegaan van 2.116.800 kilogram. Uit het controledossier 2008 blijkt echter dat die omvang is overgenomen uit 2007. Het gaat, zo blijkt uit de controledossiers, steeds om schattingen, gebaseerd op een extrapolatie van een dagopbrengst. Uitgaande van een stijgende productie in 2009 is onderkend dat de vet uitsnijderij zou moeten uitkomen op circa 2.815.000 kilogram in plaats van 750.000 kilogram. Uit het controledossier 2009 blijkt vervolgens dat het verschil van 2 miljoen kilogram grotendeels kan worden verklaard met de mededeling van de productiechef dat een ander snijproces wordt gevolgd, met als gevolg een significante afname van de hoeveelheid vet. Uit het dossier kan echter niet blijken of en, zo ja, op welke wijze die mededeling is getoetst.

4.18.3. Over de controle van de voorraden 2009 kan het volgende worden opgemerkt.

A. Uit het rapport van 23 februari 2015 blijkt allereerst dat de controle van de voorraden naar stelling van betrokkene op dezelfde wijze heeft plaatsgevonden als in 2008.

B. Uit 'eAudit sectie 2.6.3' blijkt dat betrokkene de waardering van de voorraden als een significant risico heeft aangemerkt vanwege het oud kunnen worden van voorraad, het bederfelijke karakter daarvan, de sterk fluctuerende verkoopprijs, de handmatige bepaling van prijzen door het management en het gegeven dat de voorraad in de voorgaande jaren te hoog was gewaardeerd. Voorts is onderkend ('eAudit sectie 2.6.6') dat er een verhoogd risico bestaat op het niet bestaan van voorraad, omdat een groot gedeelte van de voorraad bij externen ligt opgeslagen.

C. Uit het controledossier blijkt dat betrokkene vervolgens drie lijncontroles heeft uitgevoerd om de interne beheersing te testen. Als het gaat om de interne beheersingsmaatregel met betrekking tot de registratie van runderen in de applicatie 'Sydney', is in het

controledossier geen vastlegging te vinden over de evaluatie van die maatregel. De twee andere lijncontroles hadden betrekking op dezelfde beheersingsmaatregel, te weten de opzet en het bestaan van de dagelijkse analyse van productieresultaten en weging KDS; aan de conclusie ten aanzien van de werking lag dezelfde documentatie ten grondslag. In 'eAudit' zijn echter geen proceduretests te vinden ten aanzien van de beheersingsmaatregel of andere documentatie ten aanzien van de werking. Er is alleen documentatie waarbij volgens de vermelding 'corroborative inquiry' (met het management) dat 'de control' werkt. Deze 'corroborative inquiry' zou er volgens betrokkene toe leiden dat de beheersingsmaatregel in 2009 als effectief kon worden aangemerkt, terwijl die in 2008 nog als ineffectief is aangemerkt.

D. Met betrekking tot de gegevensgerichte werkzaamheden omtrent de voorraden 2009 kan het navolgende worden opgetekend.

* In het controledossier 2009 bevindt zich wel een opstelling van de goederenbeweging, maar geen overzicht van de 'inkopen in kilogrammen conform de crediteurenadministratie'.

* Aangaande de cijferbeoordeling geldt hetzelfde als weergegeven in 4.17.4. onder B. achter het eerste asterisk-teken en wat betreft de extracomptabele voorraadregistratie en de interne voorraadinventarisatie geldt in 2009 hetzelfde wat in die overweging is weergegeven achter het vierde asterisk-teken. Voorts geldt omtrent de extern opgeslagen voorraad mutatis mutandis in 2009 hetzelfde wat voor 2008 achter het vijfde asterisk-teken van overweging 4.17.4. onder B. is overwogen.

* Aangaande de waardering van de voorraden blijkt uit het controledossier dat de RvC zich op het standpunt stelde dat de voorraad met 5.000 ton te hoog was, dat 3.300 ton daarvan laagwaardige snippers betrof en dat grote afnemers minder afnemen omdat bijvoorbeeld het vlees niet op de gewenste temperatuur geleverd kon worden. In de notulen van de RvC dienaangaande is vastgelegd dat afgewogen moet worden of de kosten van het houden van deze voorraad opwegen tegen eventueel 'dumpen met verlies'. Uit het controledossier blijkt vervolgens dat betrokkene de waardering van de snippers met een voorraadwaarde van hoger

dan € 500.000, wel heeft getoetst aan de laatste verkoopprijzen, maar blijkt niet in hoeverre rekening is gehouden met de opmerkingen van de RvC over de afnemende omloopsnelheid van de voorraad snippers, de te grote hoeveelheid voorraad (in tonnen) en het mogelijk ‘dumpen met verlies’. In dit verband is van belang dat in het controledossier geen vastleggingen zijn opgenomen omtrent de controle van de ouderdom en de (in)courantheid van de voorraden.

4.19. Over de controle van de kostprijs van de omzet kan het volgende worden vastgesteld.

4.19.1. Volgens het Planning Document NP is de post kosten van grond- en hulpstoffen aangemerkt als een significante jaarrekeningpost met een laag inherent risico en zal de post worden gecontroleerd op juistheid. Uit het controledossier blijkt echter niet dat een ‘Audit Program’ voor deze post is opgezet en uitgevoerd. Volgens betrokkene is de controle van deze post afgeleid uit de controle op de omzet (goederenbeweging), crediteuren en marge-analyse. Daarbij heeft de controle plaatsgevonden door de afslag naar de kostprijs van de omzet te beoordelen. Deze vertoont “een vrij constant beeld over de jaren, waardoor er geen noodzaak tot aanvullend onderzoek bestond op grootboekrekening 60000 (inkoop vee binnenland)”, aldus betrokkene.

Als het gaat om de marge-analyse blijkt echter niet uit het dossier dat betrokkene vooraf verwachtingen heeft geformuleerd en gedocumenteerd ten aanzien van de uitkomsten van onderzoek daarnaar, welke verwachtingen als basis zouden moeten hebben de werkelijk in 2008 betaalde inkooprijzen en gerealiseerde verkoopprijzen. Betrokkene heeft zijn conclusie over het ontbreken van de noodzaak tot aanvullend onderzoek van deze grootboekrekening (mede) gebaseerd op het beeld dat de verantwoorde kosten van grond- en hulpstoffen schetsten over de marge, dat hem aannemelijk leek. Hij heeft echter nagelaten om vast te stellen hoe de marge zich in werkelijkheid ontwikkelde. Uit hetgeen hiervoor onder 4.17.3 is weergegeven, blijkt dat betrokkene geen zekerheid heeft verkregen over de verantwoorde opbrengsten in geld. Evenmin heeft betrokkene een verband gelegd tussen de goederenbeweging en de uitgaande geldbeweging, waaronder de crediteuren.

4.19.2. Over de controle van deze post geldt in 2009 als wat voor 2008 onder 4.19.1 is overwogen. Daarbij heeft betrokkene meegedeeld dat een belangrijke control waarop hij steunde de invoer van data uit KDS (het door externe keurmeesters gevoede weeg- en meetsysteem) in Oracle was. De aansluiting tussen KDS en Oracle is in de controle 2009 niet (opnieuw) door betrokkene vastgesteld en getest. Volgens betrokkene is de juiste en volledige verantwoording van de inkopen gecontroleerd door middel van het uitvoeren van een controle op de goederenbeweging, de afgrenzingsprocedures en aansluitend het uitvoeren van een margebeoordeling. Betrokkene heeft de grootboekrekening waarop de kosten van grond- en hulpstoffen werden geregistreerd niet doorgelopen omdat hij vanuit de controle van de goederenbeweging ‘een goed gevoel’ had bij de verantwoorde kostprijs. Het risico op een onvolledige verantwoording van de inkopen is volgens betrokkene gemitigeerd door middel van de controle van de goederenbeweging en het uitvoeren van een margebeoordeling.

Hoewel in het controledossier over 2009 vastleggingen zijn opgenomen uit de notulen van de RvC waarin herhaaldelijk melding wordt gemaakt van uitermate geringe marges, heeft betrokkene zich ook voor zijn conclusie over de volledigheid van de verantwoorde kosten van grond- en hulpstoffen in 2009 - kennelijk uitsluitend - gebaseerd op het volgens hem al jaren vrij constante beeld van de marge.

4.19.3. Uit een en ander volgt dat betrokkene zijn conclusie over de post kosten van grond- en hulpstoffen baseert op een ogenschijnlijk aannemelijke marge, terwijl niet blijkt dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om die conclusie te onderbouwen. Dit betekent dat het verband tussen de verantwoorde kostprijs - die te laag was door de frauduleuze boekingen - en de uitgaande geldstroom niet is vastgesteld. De Accountantskamer heeft er daarbij nota van genomen dat, voor zover de fraude binnen Weyl de winst- en verliesrekening raakte, deze met name effect heeft gehad op de post “kosten van grond- en hulpstoffen” (de verantwoorde kostprijs).

4.20.1. De conclusie uit het voorgaande is dat aannemelijk is dat geen sprake is geweest van een diepgaand, sluitend onderzoek naar de goederenbeweging, de aansluiting daarvan met de geldbeweging en naar de voorraden. Vanwege het belang dat betrokkene in zijn controle

heeft toegekend aan de goederenbeweging als basis voor zijn conclusie omtrent de volledigheid van de omzet en de juistheid en volledigheid van de kostprijs van de omzet, was een dergelijk diepgaand onderzoek echter noodzakelijk. Gelet hierop en gezien het hiervoor onder 4.11.2. onder C. weergegeven uitgangspunt heeft derhalve te gelden dat betrokkene in zoverre niet over voldoende en geschikte controle-informatie heeft beschikt. Voorts was op basis van de verrichte werkzaamheden een deskundig en zorgvuldig oordeel van betrokkene omtrent de juistheid van (het bestaan en de waardering van) de voorraden evenmin mogelijk.

4.20.2. Wat hiervoor onder 4.14. tot en met 4.20.1. is overwogen, leidt tot het oordeel dat betrokkene ook op deze onderdelen in zijn controlewerkzaamheden, zowel aangaande de jaarrekening 2008 als ten aanzien van de jaarrekening 2009, ernstig tekort is geschoten.

iii.) debiteuren, inclusief factoring via [N.V.1]

4.21. Het debiteurensaldo bedroeg volgens de consolidatiestaat en saldebilans van Weyl ultimo 2008 € 12.637.000, welk bedrag het saldo vormt van € 60.550.000 aan debiteuren minus € 1.500.000 aan voorziening dubieuze debiteuren, minus € 14.809.000 aan ‘unapplied receipts’ en minus € 32.012.000 overgedragen aan factoringmaatschappij [N.V.1]. Volgens de openstaande postenlijst debiteuren per 28 december 2008 bedroeg de brutovordering van Weyl op (haar grootste) debiteur Weyl Rusland Ltd € 11.311.668. Hier tegenover staat een bedrag ‘on account’ en ‘unapplied receipts’ van € 8.856.453. De nettovordering op Weyl Rusland Ltd bedroeg daardoor € 2.725.215. Weyl Rusland Ltd is geen groepsmaatschappij.

4.21.1. In het ‘Planning Document NP’ is de waardering van de debiteuren als significant risico aangemerkt in verband met de juistheid van de omrekenkoersen aangaande verkopen in het buitenland en vanwege de relatieve ouderdom. Voorts is vermeld dat de jaarrekeningpost debiteuren zal worden gecontroleerd op bestaan, juistheid en waardering en dat de jaarrekeningpost voorziening dubieuze debiteuren zal worden gecontroleerd op juistheid en volledigheid.

4.21.2. Uit het controledossier blijkt dat betrokkene een lijncontrole op de verkopen heeft uitgevoerd ten aanzien van één factuur. Uit de documentatie blijkt echter niet dat betrokkene de autorisatie van diverse documenten heeft beoordeeld en evenmin welke conclusie betrokkene heeft getrokken met betrekking tot de opzet, het bestaan en de werking van de beheersmaatregel.

4.21.3. In het controledossier is geen spoor te vinden van controlewerkzaamheden van betrokkene inzake de aansluiting van de saldibalans op de subadministratie en inzake de ouderdomsanalyse.

4.21.4. Uit het controledossier blijkt dat betrokkene een cijferbeoordeling heeft uitgevoerd op het debiteurensaldo per 31 december 2008 ten opzichte van 31 december 2007. De in die cijferbeoordeling opgenomen cijfers sluiten echter niet aan op de cijfers van Weyl, terwijl in het dossier voor de verschillen geen verklaring kan worden aangetroffen. Evenmin kan blijken dat betrokkene vooraf een verwachting heeft geformuleerd en gedocumenteerd ten aanzien van de uitkomsten van het debiteurensaldo en vooraf het bedrag heeft benoemd waaronder eventueel geconstateerde verschillen zonder nader onderzoek mochten worden aanvaard.

4.21.5. In het controledossier bevindt zich een saldobestijging van debiteur Weyl Rusland, opgesteld op het briefpapier van Weyl Beef Products B.V., die is ondertekend namens de heer Ruf van Weyl Rusland Ltd. In die bevestiging wordt verklaard dat Weyl Rusland Ltd ultimo 2008 US\$ 2.790.388,78 aan Weyl is verschuldigd, onder bijvoeging van een verloopoverzicht. Uit het controledossier blijkt niet of en, zo ja, hoe betrokkene deze opgave heeft aangesloten met de openstaande vordering ad € 2.725.215 volgens de openstaande postenlijst debiteuren. Evenmin blijkt of en, zo ja, hoe betrokkene de juistheid en volledigheid van het verloopoverzicht dat bij de saldobestijging was gevoegd, heeft vastgesteld. Daarnaast blijkt niet wie het verzoek tot saldobestijging heeft verstuurd en wie de geretourneerde bevestiging heeft ontvangen.

4.21.6. Uit de saldibalans per 31 december 2008 blijkt dat het saldo op de grootboekrekening 11300 ‘unapplied receipts’, zijnde een tussenrekening waarop niet-afgeletterde ontvangsten werden geadministreerd, circa € 14,8 miljoen credit bedroeg. In het controledossier bevindt zich echter geen informatie waaruit blijkt wat de achtergrond is van deze grootboekrekening, terwijl in het dossier geen vastleggingen zijn van de met betrekking tot deze rekening uitgevoerde controlewerkzaamheden, anders dan het aansluiten van de subadministratie op de saldibalans.

4.21.7. Van het debiteurensaldo ad € 60,5 miljoen minus € 14,9 aan ‘unapplied receipts’ is volgens de jaarrekening 2008 € 32 miljoen overgedragen aan factoringmaatschappij [N.V.1]. In het ‘Planning Document NP’ is daaromtrent onder meer vastgelegd dat de onderneming sterk afhankelijk is van externe financiering en dat dit ertoe zou kunnen leiden dat het management de cijfers zodanig voorstelt dat aan de ratio’s in de contracten wordt voldaan. In het controledossier zijn echter geen afschriften aangetroffen van de contracten tussen Weyl en [N.V.1]. Betrokkene heeft wel een aansluiting gemaakt tussen de schuld aan [N.V.1] volgens de administratie van Weyl en de door [N.V.1] verstrekte rekeninguittreksels. Er blijkt niet van controlewerkzaamheden waaruit kan worden afgeleid dat en, zo ja, op welke wijze die opgaven van [N.V.1] zijn getoetst.

4.22. Ultimo 2009 bedroeg het debiteurensaldo volgens de consolidatiestaat en saldibalans van Weyl € 8.800.000, welk bedrag het saldo vormt van € 54.336.000 aan debiteuren minus € 850.000 aan voorziening dubieuze debiteuren, minus € 4.864.000 aan ‘unapplied receipts’ minus € 38.164.000 overgedragen aan factoringmaatschappij [N.V.1] en minus € 1.700.000 gecorrigeerd controleverschil. Volgens de openstaande postenlijst debiteuren per 3 januari 2010 bedroeg de brutovordering van Weyl op (grootste) debiteur Weyl Rusland Ltd € 11.762.440. Hier tegenover staat een bedrag ‘on account’ en ‘unapplied receipts’ van € 9.137.914. De nettovordering op Weyl Rusland Ltd bedroeg daardoor € 2.624.526.

4.22.1. Uit het rapport van 23 februari 2015 blijkt allereerst dat de controle van de jaarrekeningpost debiteuren 2009 naar stelling van betrokkene op dezelfde wijze heeft plaatsgevonden als in 2008.

4.22.2. Ten aanzien van de planning van de controle van deze post geldt in 2009 hetzelfde als is overwogen onder 4.21.1. ten aanzien van 2008.

4.22.3. Wat betreft de gegevensgerichte controlewerkzaamheden moet worden vastgesteld dat het controledossier geen bevindingen bevat van werkzaamheden inzake de controle van de subadministratie op creditbedragen, intercompany-vorderingen en bedrijfsvreemde posten. Evenmin zijn in het controledossier te vinden de volgens de PBC-lijst door Weyl op te leveren overzichten van creditnota's, opgemaakt na balansdatum, en van afloop debiteuren na balansdatum.

4.22.4. Wat betreft de cijferbeoordeling op het debiteurensaldo 2009 geldt mutatis mutandis hetzelfde als onder 4.21.4. is overwogen ten aanzien van het debiteurensaldo 2008.

4.22.5. In het controledossier bevindt zich een saldobevestiging van debiteur Weyl Rusland, opgesteld op het briefpapier van Weyl Beef Products B.V., die is ondertekend namens de heer [G] van Weyl Rusland Ltd. In die bevestiging wordt verklaard dat Weyl Rusland Ltd ultimo 2009 US\$ 2.592.524,37 aan Weyl is verschuldigd. Betrokkene heeft vervolgens op die saldobevestiging genoteerd dat het saldo € 2.559.400 bedraagt, dat het verschil € 33.000 is en: 'Betreft timing verschil ivm betalingen'. Volgens de openstaande postenlijst debiteuren bedroeg de nettovordering op Weyl Rusland Ltd € 2.624.526. Niet blijkt waarom betrokkene heeft gerekend met het daarvan afwijkende bedrag van € 2.599.400, welk bedrag is ontleend aan het verloopoverzicht bij de saldobevestiging. Uit het controledossier blijkt niet of en, zo ja, hoe betrokkene de juistheid en volledigheid van het verloopoverzicht, heeft vastgesteld. Evenmin blijkt wat de reden is waarom bij de vergelijking van de saldi geen rekening is gehouden met de omrekening van het bedrag in dollars naar euro's. Daarnaast blijkt niet wie het verzoek tot saldobevestiging heeft verstuurd en wie de geretourneerde bevestiging heeft ontvangen.

4.22.6. Het saldo van de 'unapplied receipts' bedraagt per 3 januari 2010 € 4.863.630. Uit de subadministratie van Weyl blijkt dat van dat saldo een bedrag van € 9.715.623 betrekking had op de periode 2001-2008 en een bedrag van -/- € 4.851.993 op 2009. Het saldo over

2009 betreft daardoor een debetpost, wat niet in de lijn van de verwachting ligt. In het controledossier is geen informatie voorhanden waaruit blijkt dat betrokkene andere controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd met betrekking tot de ‘unapplied receipts’ dan het aansluiten van de subadministratie met het grootboek. Vastleggingen dat betrokkene de ouderdom van de posten op de rekening ‘unapplied receipts’ heeft geanalyseerd, zijn niet gebleken.

4.22.7. Volgens de jaarrekening 2009 van Weyl is van de vorderingen per 31 december 2009 de som van € 38,1 miljoen overgedragen aan [N.V.1]. In het zich in het controledossier 2009 bevindende addendum d.d. 29 september / 20 oktober 2009 bij de factoringovereenkomst van 22 maart 2001 is onder meer opgenomen dat aan Weyl een kredietfaciliteit in rekening-courant ter beschikking is gesteld tot ten hoogste 85% van de aan [N.V.1] verpande vorderingen, met een maximum van € 36 miljoen en voorts, dat financiering op de door Weyl bij [N.V.1] ingediende openstaande vorderingen plaatsvindt tot maximaal de vervaldag van de factuur plus 90 dagen. Uit de door [N.V.1] ter beschikking gestelde rekeningafschriften naar de stand van zaken van 31 december 2009 blijkt echter dat [N.V.1] feitelijk een krediet van € 39,3 miljoen heeft verstrekt en dat sprake is van een overschrijding van de kredietlimiet. Uit het controledossier blijkt niet of en, zo ja, welke controlewerkzaamheden betrokkene naar aanleiding van deze overschrijding van de kredietlimiet heeft verricht.

4.23. Het bovenstaande leidt tot het oordeel van de Accountantskamer dat betrokkene ook inzake dit voor de jaarrekeningcontrole essentiële onderdeel, zowel in 2008 als in 2009, niet heeft voldaan aan de voor hem geldende vaktechnische regels, en dat hij op vele aspecten van dit onderdeel niet heeft beschikt over voldoende en geschikte controle-informatie.

iv.) crediteuren

4.24. Het crediteurensaldo bedroeg volgens de consolidatiestaat en saldibalans van Weyl ultimo 2008 € 19.867.000, gevormd door leveranties van vee en overige inkopen. In het onder 2.15 bedoelde onderzoek heeft betrokkene, zo blijkt uit het rapport van 23 februari 2015, zich op het standpunt gesteld dat de vee-leveranties werden gecontroleerd door vast

te stellen dat de slachtdata juist en volledig in Oracle terechtwamen en doordat via lijncontroles werd vastgesteld dat de inkoopfacturen in het grootboek werden verantwoord, dat deze stroom “dicht zat” op het punt van volledigheid en dat hij hierop geen voortgezette controle heeft uitgevoerd. Volgens betrokkene was dit niet zinvol omdat Weyl zelf de inkoopfacturen voor vee-leveranties opstelde. De facturen voor de overige inkopen werden volgens betrokkene ontvangen door het directiesecretariaat en doorgeleid naar de financiële administratie, waar ze in Oracle werden geboekt. Volgens betrokkene werd op de overige inkopen een voortgezette controle uitgevoerd en werd de specificatie van de crediteuren kritisch beoordeeld, bijvoorbeeld op bedrijfsvreemde en oude posten.

4.24.1. In het ‘Planning Document NP’ is de volledigheid van de schulden als een significant risico aangemerkt, en daarin is tevens gesignaleerd dat de omvang van de crediteuren daalde ten opzichte van de kostprijs van de omzet, terwijl een stijging voor de hand lag, gelet op de toename van de bedrijfsactiviteiten. Dit betrof dan ook volgens dit document een attentiepunt voor de controle. Volgens het document zou de jaarrekeningpost crediteuren worden gecontroleerd op volledigheid en juistheid.

4.24.2. Uit het controledossier 2008 blijkt dat betrokkene een lijncontrole op de inkoop van vee heeft uitgevoerd ten aanzien van één transactie. Uit de documentatie kan echter niet worden afgeleid op welke wijze betrokkene de opzet en de werking van de beheersmaatregel heeft geëvalueerd. Voorts blijkt uit het controledossier dat bij de lijncontrole voor autorisatie van kostenfacturen is vastgesteld dat één kostenfactuur (van StartPeople) is aangetroffen die niet in de crediteurenadministratie was opgenomen. Zonder dat blijkt dat dit nader is onderzocht, heeft betrokkene daarop de conclusie getrokken dat ‘bestaan en werking control is vastgesteld’.

4.24.3. In het controledossier zijn geen bevindingen opgenomen aangaande werkzaamheden van betrokkene inzake de controle van de subadministratie op debetbedragen, vreemde valuta, IC-schulden en overige posten en inzake het bespreken van posten met een omvang groter dan € 25.000 en ouder dan 120 dagen.

4.24.4. Wat betreft de aansluiting voor de jaarrekeningenpost crediteuren van de saldibalans op de subadministratie, blijkt uit het controledossier dat een verschil is aangetroffen van € 731.000 in totaal. Dat verschil tussen saldibalans en de subadministratie crediteuren is aangesloten op de lijsten ‘specificatie dubieuze crediteuren’ voor Weyl en Weyl Nordhorn. In het rapport van 23 februari 2015 is vermeld dat noch de door betrokkene gebruikte subadministratie crediteuren noch genoemde lijsten rechtstreekse uitdraaien uit Oracle lijken te zijn, maar ‘downloads’ uit Excel. Uit het controledossier blijkt niet dat betrokkene de herkomst van deze stukken heeft onderzocht en evenmin op welke wijze hij de juistheid en de volledigheid van de overzichten heeft vastgesteld. Bij dit alles is van belang dat tijdens de controle van deze post, zo blijkt uit een in het dossier opgenomen memo, in verband met gebleken afboekingen op de crediteuren en de impact daarvan op het resultaat 2008, bij een lid van het controleteam nog wel de vraag is opgekomen of ‘alle oude posten nu zijn afgeboekt’ onder toevoeging dat ‘het risico aanwezig is dat door het selectief wel en niet afboeken van oude crediteuren geschoven wordt met resultaat tussen verschillende jaren’.

4.24.5. Uit het rapport van 23 februari 2015 blijkt dat in het controledossier geen vastlegging is opgenomen over de wijze waarop opvolging is gegeven aan het hiervoor onder 4.24.1. genoemde attentiepunt. Het dossier bevat als verklaring voor de daling van het crediteurensaldo niet meer dan een memo waarin is verwoord dat ‘Weyl ten opzichte van 2007 meer liquide is, dat Weyl door de omzetstijging eerder aan haar verplichtingen kan voldoen en dat Weyl meer kan afnemen bij haar leveranciers doordat deze weten dat ze tijdig betaald krijgen.’ In het controledossier blijkt echter niet, zoals getuige het ‘Audit Program’ wel was voorgenomen, dat die bewering is getoetst - bijvoorbeeld - door een cijferbeoordeling ten opzichte van de kostprijs van de omzet uit te voeren.

4.24.6. Dat de (facturen)stroom voor vee-leveranties op het aspect van volledigheid “dicht zat”, zoals betrokkene heeft aangenomen, is niet nader door hem onderzocht. In het kader van de zogeheten ‘IT-Audit’ ten behoeve van de jaarrekeningcontrole 2008 was echter al vastgesteld dat de ‘general IT controls’ met betrekking tot het door Weyl gebruikte financiële systeem niet effectief waren op de aspecten ‘Access to programs and data’, ‘Program changes’, ‘Program Development’ en ‘Computer operations’. Betrokkene had zich

dan ook moeten realiseren dat niet uitgesloten was dat de in Oracle vastgelegde informatie naderhand kon worden gewijzigd en dat de uit Oracle verkregen informatie niet per definitie als betrouwbaar - en dus als toereikend - kon worden aangemerkt, nog daargelaten dat hij, zoals hiervoor onder 4.14.4. onder sub E. is overwogen, het niet denkbeeldige risico van 'management override of controls' in zijn afwegingen had moeten betrekken.

4.24.7. In het 'Audit Program' is voorts voorgenomen de volledigheid van de schulden te controleren door een voortgezette controle, onder verwijzing naar een document 'Facturenlijst mbt. SUL⁴'. Uit het controledossier blijkt echter niet wat de bron is van dat document. Evenmin blijkt welke werkzaamheden betrokkene heeft uitgevoerd om de juistheid en de volledigheid van dat overzicht vast te stellen. In dat verband had het voor de hand gelegen dat betrokkene - in het dossier zichtbaar - had afgewogen of het gebruik van saldoverificaties noodzakelijk was teneinde toereikende controle-informatie te verkrijgen als bedoeld in paragraaf 2 van Standaard 505 van de NVCOS, te meer nu een substantieel deel van het slachtvee werd geleverd door slechts een beperkt aantal leveranciers. Ook is iedere documentatie afwezig waaruit kan worden afgeleid dat betrokkene in de voortgezette controle de betalingen in het nieuwe boekjaar heeft betrokken. In dit verband verdient nog opmerking dat niet blijkt dat betrokkene in zijn controle aandacht heeft besteed aan het gegeven dat Weyl in de periode van de jaarrekeningcontrole haar leveranciers placht te betalen met 'lump-sum'-bedragen onder vermelding van 'spec. volgt'⁵.

4.25. Ultimo 2009 bedroeg volgens de consolidatiestaat en saldbalans van Weyl het crediteurensaldo € 33.637.000 met een gecorrigeerd controleverschil van € 2.050.000. In 'eAudit' heeft betrokkene vastgelegd dat ten aanzien van deze jaarrekeningpost significante risico's zijn onderkend op bestaan, juistheid en volledigheid en dat hij voornemens is de werking van de interne beheersingsmaatregelen te testen.

4.25.1. Betrokkene heeft vervolgens voor de volledigheid van de verplichtingen verwezen naar een procesbeschrijving van de inkoop- en betalingsorganisatie waarin is vermeld:

⁴ inhoudende: 'Search for unrecorded liabilities'

⁵ inhoudende: 'specificatie volgt'

‘De facturen worden dagelijks bij binnenkomst direct verwerkt in de financiële administratie (...). De volledigheid wordt gewaarborgd doordat [[D]] alle post opent en de facturen direct laat inboeken door de crediteurenadministratie. Gezien de korte doorlooptijd kunnen er geen verschillen ontstaan doordat de facturen ergens in het proces blijven liggen. Er kunnen alleen verschillen ontstaan indien de crediteurenadministratie een factuur over het hoofd ziet. Dit risico is echter gering.’

Uit het controledossier blijkt dat de toetsing van de interne beheersing vervolgens is beperkt tot ‘betaling van onjuiste prijzen’, ‘onrechtmatige betalingen (als gevolg van ongeautoriseerde factuur)’ en ‘onrechtmatige betalingen (handmatige)’, in welk verband vier lijncontroles zijn uitgevoerd. Doordat betrokkene deze interne beheersingsmaatregelen als effectief heeft aangemerkt, zowel in bestaan als in werking, zo blijkt uit ‘eAudit’, is ten aanzien van de geplande controleaanpak de ‘Risk of material misstatement’ als ‘laag’ gekwalificeerd, zowel voor de volledigheid, het bestaan en de juistheid van de post crediteuren. De getoetste beheersingsmaatregelen zien echter niet op de volledigheid van de verplichtingen, nog daargelaten dat niet valt in te zien dat met alleen een lijncontrole de effectieve werking van een interne beheersingsmaatregel kan worden vastgesteld.

4.25.2. Voorts geldt dat ook in het controledossier 2009 geen bevindingen zijn opgenomen aangaande werkzaamheden van betrokkene inzake de controle van de subadministratie op debetbedragen, vreemde valuta, IC-schulden en overige posten en inzake het bespreken van posten met een omvang groter dan € 25.000 en ouder dan 120 dagen.

4.25.3. Wat betreft de aansluiting voor de jaarrekeningenpost crediteuren van de saldibalans op de subadministratie, blijkt uit het controledossier dat een verschil is aangetroffen van € 788.000 in totaal. Dat verschil tussen saldibalans en de subadministratie crediteuren is aangesloten op twee lijsten ‘specificatie dubieuze crediteuren’ voor Weyl Enschede en Weyl Nordhorn, waarop betrokkene in het dossier een toelichting heeft opgenomen. Uit het controledossier blijkt echter niet welke werkzaamheden betrokkene heeft uitgevoerd om de juistheid en de volledigheid van die lijsten vast te stellen. Wel blijkt dat in het document ‘dubieuze crediteuren weyl enschede’ voor de werkzaamheden ten aanzien van ‘dubieuze crediteuren’ is verwezen naar het document ‘cbo transitoria enschede’ doch in dat document zijn die werkzaamheden niet toegelicht.

4.25.4. Uit het controledossier 2009 blijkt verder dat betrokkene een cijferbeoordeling heeft

uitgevoerd op het crediteurensaldo per 31 december 2009 ten opzichte van 31 december 2008. Die cijferbeoordeling wees een stijging uit van de verhouding crediteuren ten opzichte van de kostprijs omzet van 10,3% in 2008 tot 13,3% in 2009. Betrokkene heeft daarover in zijn dossier opgetekend:

‘CBO besproken met [D] (financieel directeur). De toename in de crediteuren komt doordat Weyl in 2009 meer ingekocht en geproduceerd (50%) heeft. Dit ligt in lijn met de verwachtingen. Derhalve akkoord.’

Uit ‘eAudit’ blijkt echter niet dat betrokkene vooraf een verwachting heeft geformuleerd en gedocumenteerd ten aanzien van de uitkomst van de cijferbeoordeling. Evenmin blijkt uit het dossier of, en zo ja hoe, de toelichting van [D] op de cijferbeoordeling door betrokkene is geverifieerd.

4.25.5. Met betrekking tot de voortgezette controle ofwel ‘SUL’ verwijst het controledossier naar twee facturenoverzichten, waarover betrokkene in het controledossier heeft vermeld dat alle facturen ontvangen zijn tussen 1 januari 2010 en 15 februari 2010, en dat is vastgesteld dat deze door [D] zijn geautoriseerd en in het juiste boekjaar zijn verantwoord. Ook hier blijkt uit het controledossier niet wat de bron is van die overzichten. Evenmin blijkt welke werkzaamheden betrokkene heeft uitgevoerd om de juistheid en de volledigheid van die overzichten vast te stellen. Ook hier is iedere documentatie afwezig waaruit kan worden afgeleid dat betrokkene in de voortgezette controle de betalingen in het nieuwe boekjaar heeft betrokken.

4.26. Het bovenstaande onder 4.24. tot en met 4.25.5. leidt tot het oordeel dat betrokkene, zowel betreffende de jaarrekening 2008 als de jaarrekening 2009, ook op de jaarrekeningpost crediteuren onvoldoende toereikende controle-informatie heeft verkregen, zodat hij ook op dit onderdeel van zijn controlewerkzaamheden in ernstige mate heeft verzuimd. Met name het niet verrichten van controlewerkzaamheden omtrent de volledigheid van de verantwoorde inkoopfacturen is daarbij opmerkelijk.

v.) continuïteit

4.27. Het staat vast dat de jaarrekening 2009 van Weyl op basis van continuïteit is opgesteld. Uit het verwijt dat betrokkene niets heeft gedaan met de constatering dat Weyl

de kredietlimiet van [N.V.1] met enige miljoenen overschreed, terwijl betrokkene in het verband met de frauderisico's heeft opgemerkt dat Weyl sterk afhankelijk was van externe financiering, begrijpt de Accountantskamer dat de curatoren - en daarmee de Stichting - tevens stellen dat betrokkene de in Standaard 570 (Continuïteit) van de NVCOS voorgeschreven bepalingen onvoldoende heeft nageleefd en onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht teneinde de continuïteitsveronderstelling waarvan Weyl uitging, te kunnen aanvaarden.

4.27.1. Wat betreft de continuïteitsveronderstelling geldt dat Standaard 570 de verantwoordelijkheden behandelt van de accountant teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de geschiktheid van het door het management hanteren van de continuïteitsveronderstelling. In de paragrafen 10 en volgende van deze standaard zijn de vereisten beschreven waaraan voldaan dient te worden; het gaat daarbij onder meer om het uitvoeren van risico-inschattingwerkzaamheden, het evalueren van de inschatting van het management, waarbij de periode na de inschatting van het management dient te worden betrokken. Aanvullende controlewerkzaamheden zijn noodzakelijk wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn onderkend die gereede twijfel kunnen wekken ten aanzien van de continuïteit teneinde vast te stellen of er al dan niet een onzekerheid van materieel belang bestaat. De uitkomsten van de (aanvullende) controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie dienen zichtbaar afgewogen en beoordeeld te worden en een en ander dient in het controledossier te worden vastgelegd.

4.27.2. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene de navolgende gebeurtenissen en omstandigheden had dienen te identificeren die serieuze twijfel konden doen ontstaan over de inschatting van Weyl over haar continuïteit. In het kader van de controle van de jaarrekening 2008 was nog geoordeeld dat er 'to some extent' problemen bestonden die het voortbestaan van Weyl konden bedreigen. In september 2009 was het door de ABN AMRO Bank verleende krediet verruimd. In oktober 2009 was het door [N.V.1] aan Weyl ter beschikking gestelde krediet verruimd van € 32 miljoen tot € 36 miljoen. Onomstreden is evenwel dat Weyl ultimo 2009 (per saldo) € 39,3 miljoen op de betreffende rekeningen-courant met [N.V.1] aan krediet had opgenomen. In dat verband is van belang dat betrokkene

niet heeft weersproken dat de tussen Weyl en [N.V.1] geldende factoringovereenkomst van 22 maart 2001 onder meer bepaalde dat bij overschrijding van de toegestane kredietfaciliteit, het bedrag van de overschrijding dadelijk en in zijn geheel opeisbaar was en dat die overeenkomst direct opzegbaar was, zonder ingebrekestelling en zonder inachtneming van een opzegtermijn, indien Weyl een verplichting uit de factoringovereenkomst niet zou nakomen of indien sprake zou zijn van een naar het oordeel van [N.V.1] structurele wijziging van de kredietwaardigheid van Weyl.

4.27.3. Gegeven deze ontwikkelingen en omstandigheden - samengevat: een overstand van enkele miljoenen op het aan Weyl verleende krediet, kort nadat de kredietruimte al was verhoogd (bij twee financiers), terwijl sprake is van grote afhankelijkheid van externe financiering - die naar het oordeel van de Accountantskamer serieus twijfel konden doen ontstaan over het vermogen van Weyl om in het komende jaar zelfstandig aan haar verplichtingen te voldoen, had betrokkene hierop (aanvullende) controlewerkzaamheden dienen uit te voeren, de verkregen controle-informatie zichtbaar moeten afwegen en beoordelen, en de uitkomsten daarvan moeten documenteren, teneinde de in deze ontwikkelingen en omstandigheden vervatte onzekerheid over het vermogen van Weyl om haar continuïteit te handhaven, weg te nemen of terug te brengen naar een aanvaardbaar niveau. Van betrokkene had in dat verband mogen worden verwacht dat hij vanwege de limietoverschrijding van Weyl enerzijds had onderzocht of en, zo ja, welke gevolgen [N.V.1] verbond aan die overstand (bijvoorbeeld door te onderzoeken of [N.V.1] al dan niet voor die overstand aan Weyl een zogeheten ‘waiver’ had verstrekt en, zo ja, onder welke voorwaarden) en anderzijds had verlangd dat Weyl een nadere analyse van de continuïteitsvooruitzichten had gemaakt, welke analyse betrokkene diepgaand had moeten beoordelen. Het is immers primair aan de onderneming de gekozen continuïteitsveronderstelling te onderbouwen indien er omstandigheden zijn die twijfel doen rijzen over de juistheid van die keuze.

4.27.4. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene ter zitting heeft erkend dat hij ten aanzien van de inschatting van Weyl over haar continuïteit geen afzonderlijke controlewerkzaamheden heeft verricht. Gelet daarop en gezien het onder 4.11.2. onder C.

weergegeven uitgangspunt, is dan ook niet aannemelijk dat betrokkene aangaande de continuïteit van Weyl over voldoende en geschikte controle-informatie heeft beschikt. Dit betekent dat de klacht op dit onderdeel eveneens gegrond is.

4.28. Uit wat hiervoor onder 4.15. (goederenbeweging, inclusief voorraden) tot en met 4.25.5. (crediteuren) is overwogen, volgt dat betrokkene de onder 4.16. bedoelde waardekringloop op meerdere onderdelen in volstrekt onvoldoende mate heeft onderzocht. De verbandscontrole heeft in feitelijke zin geen effectieve inhoud gehad; de controle is ontoereikend geweest in opzet en uitvoering en heeft het verband in de waardekringloop niet, althans volstrekt onvoldoende, geraakt.

Een en ander laat naar het oordeel van de Accountantskamer weinig ruimte voor twijfel over de aanname dat betrokkene, indien hij zijn controles 2008 en/of 2009 zorgvuldig en deskundig had gepland en uitgevoerd en op professioneel-kritische wijze toereikende controlewerkzaamheden had verricht en voldoende en geschikte controle-informatie had verkregen, hij de ongegronde correctieboekingen in de grootboekrekeningen voorraden/inkopen, debiteuren en crediteuren had blootgelegd (vergelijk hiervoor 2.12.2.).

Er is echter geen grond voor het oordeel dat betrokkene bekend is geweest met de fraude binnen Weyl, althans deze fraude heeft vermoed doch deze zonder gevolg heeft gelaten, zoals de curatoren en met hen de Stichting hebben betoogd.

meldplicht artikel 30 Wta

4.29. De curatoren hebben betrokkene tot slot het verwijt gemaakt dat hij het gestelde in artikel 30 Wta niet heeft nageleefd, door de tegen hem ingediende tuchtklacht, geregistreerd onder zaaknummer 14/2716 Wtra AK, noch aan Weyl noch aan de curatoren te melden, en voorts dat hij in dat verband ten onrechte heeft nagelaten een afschrift van de tuchtklacht te verstrekken. Dienaangaande geldt het volgende.

4.29.1. Artikel 30 Wta luidt:

Indien de externe accountant met betrekking tot het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle wordt betrokken in een tuchtrechtsgeding, meldt hij dit onverwijld aan de betrokken controlecliënt.

In de Memorie van Toelichting aangaande de Wta is over dat artikel opgenomen:

Dit artikel waarborgt dat een controlecliënt op de hoogte is van het feit dat zijn specifieke controledossier

bij de accountantskamer ligt. Voor zover dit informatie is die aan het publiek zou moeten worden gemeld, kan de controlecliënt dit vervolgens doen. Het is ter beoordeling van de controlecliënt of de melding door de externe accountant op grond van dit artikel in het kader van melding van koersgevoelige informatie vervolgens tot een melding aan het publiek aanleiding geeft. Op grond van de geheimhoudingsplicht van de AFM, is het deze toezichthouder niet toegestaan om dergelijke informatie openbaar te maken.

4.29.2. Onomstreden is dat betrokkene het feit dat per 27 februari 2014 tegen hem een tuchtklacht is ingediend aangaande de jaarrekeningcontroles 2008 en 2009 van Weyl, geregistreerd onder zaaknummer 14/2716 Wtra AK, niet heeft gemeld aan Weyl of aan de curatoren.

4.29.3. Anders dan betrokkene meent, kent artikel 30 Wta geen uitzonderingen. Zo volgt niet uit de tekst dat betrokkene niet tot melding gehouden is indien de contractuele relatie met de controlecliënt inmiddels ten einde is gekomen, terwijl uit diezelfde tekst evenmin kan worden afgeleid dat de in het tuchtrecht aangesproken externe accountant ruimte toekomt een melding afhankelijk te maken van zijn afweging of zijn weging van belangen. Het laat zich ook niet inzien dat het aan de externe accountant is voor zijn (voormalige) controlecliënt de afweging te maken wat de tegen die accountant in verband met de uitgevoerde controle(s) van de jaarrekening(en) van die cliënt ingediende tuchtklacht, voor die cliënt al dan niet betekent en welke maatregelen in verband daarmee voor en door deze cliënt zouden zijn aangewezen. Het verweer van betrokkene dat hij mocht menen dat er geen noodzaak bestond voor een melding in de zin van artikel 30 Wta houdt dan ook geen stand.

4.29.4. In de tekst van het artikel is niet expliciet verwoord dat de externe accountant bij zijn melding aan de controlecliënt dat hij in een tuchtrechtsgeding is betrokken met betrekking tot de voor de cliënt verrichte controle, tevens aan de controlecliënt een afschrift van die tuchtklacht moet verschaffen. Het desgevraagd achterwege laten van die verstrekking maakt echter het doel van de melding in hoge mate zinledig. De controlecliënt dient immers af te wegen of en, zo ja, welke maatregelen noodzakelijk zijn in reactie op het gegeven dat ‘zijn specifieke controledossier’, althans informatie daarover bij de Accountantskamer is neergelegd. Die afweging is alleen dan adequaat te maken, indien de controlecliënt inzicht heeft in waarover in het specifieke geval wordt geklaagd en wat ter onderbouwing daarvan als bewijsstukken is overgelegd. Er is naar het oordeel van de Accountantskamer geen reden

om in het geval dat de controlecliënt inmiddels in staat van faillissement is komen te verkeren, daar anders over te denken. Tegen deze achtergrond had betrokkene niet alleen vorenbedoelde melding, doch ook de inhoud van het tegen hem gerichte klaagschrift met bijlagen niet aan de controlecliënt mogen onthouden.

4.29.5. Het voorgaande leidt tot het oordeel dat ook dit onderdeel van de klacht van de curatoren gegrond is.

conclusie

4.30. Uit het vorenstaande volgt dat aannemelijk is geworden dat betrokkene op meerdere majeure onderdelen van de jaarrekeningen 2008 en 2009, de toelichting daaronder begrepen, onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht. Om die reden is niet aannemelijk dat betrokkene ter zake voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen. Dit betekent dat betrokkene de controle van de jaarrekeningen 2008 en 2009 met onvoldoende diepgang en met een onvoldoende professioneel-kritische instelling heeft gepland en uitgevoerd. Betrokkene heeft daardoor in strijd gehandeld met de voor hem geldende fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en van professioneel gedrag als bedoeld in artikel A-100.4 sub c. en e. VGC.

4.30.1. Een en ander impliceert overigens dat bij de jaarrekeningen 2008 en 2009 een goedkeurende verklaring in het maatschappelijk verkeer is gebracht zonder dat daarvoor een deugdelijke grondslag bestond.

4.31. Het voorgaande leidt tot de slotsom dat de klacht van de curatoren zoals verwoord in de overwegingen 3.2., 3.3. en 3.4. gegrond is en bijgevolg ook de klacht zoals verwoord in overweging 3.1. De daarop steunende klacht van de Stichting is eveneens gegrond, voor zover het de jaarrekeningcontrole 2009 betreft. Tot slot is ook gegrond de klacht van de Stichting als weergegeven in overweging 3.6., ook zover het de jaarrekening 2009 betreft. Op wat aangaande deze klachtonderdelen nog meer of anders is aangevoerd, behoeft, gelet op het voorgaande, niet meer te worden ingegaan.

maatregel

4.32. Op grond van artikel 2 Wtra kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen.

4.32.1. Bij de beslissing omtrent het opleggen van een zodanige maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van de hiervoor omschreven schendingen van de geldende regels en de omstandigheden waaronder deze zich hebben voorgedaan. De Accountantskamer rekent betrokkene zwaar aan dat voormelde verzuimen zich hebben voorgedaan bij de controle van twee opvolgende jaarrekeningen, ten aanzien waarvan hij wist dat de afgifte van zijn goedkeurende verklaring van essentieel belang was voor het maatschappelijk verkeer, in het bijzonder voor de financiers van Weyl, waarvan Weyl in hoge mate afhankelijk was, en voor andere derden, die voornemens waren (verdere) transacties met Weyl aan te gaan. De verzuimen van betrokkene kunnen niet anders worden aangemerkt dan als veelomvattend, ernstig en verstrekkend.

4.32.2. Dit verwijt treft betrokkene in het bijzonder bij de goederenbeweging en bij de debiteuren en crediteuren, waarvan de balansposten zowel absoluut als relatief gezien van groot materieel belang waren voor het vermogen van Weyl en voor een verantwoord inzicht in dat vermogen en het resultaat. Van betrokkene had - gezien dat belang, de risico's van een gebrekkige administratieve organisatie, het gegeven dat het ging om een onderneming die in feite werd geleid door één persoon wiens gedragingen in het verleden tot twijfel over zijn integriteit mochten leiden, het gegeven dat de gecontroleerde entiteit al in hoge mate afhankelijk was van externe financiering en Weyl in dat verband in de tweede helft van 2009 een verruiming van het bancaire krediet noodzakelijk had geacht - een hoge mate van oplettendheid en een professioneel-kritische opstelling mogen worden verwacht. Door die niet te betrachten en op die wijze zijn kerntaak als controlerend accountant te veronachtzamen, heeft betrokkene in aanmerkelijke mate de in de VGC neergelegde fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid geschonden. Door zijn handelwijze heeft betrokkene het door het maatschappelijk verkeer te stellen vertrouwen in de beroepsgroep in hoge mate geschaad en aldus tevens het fundamentele beginsel van professioneel gedrag overtreden. Betrokkene heeft achteraf geen blijk gegeven van een besef

dat hij dienaangaande anders had moeten handelen.

4.32.3. Voormelde schending van het conceptueel raamwerk en de ter zake geldende voorschriften uit de NVO en de VGC aangaande onafhankelijkheid en de wijze waarop hij - daarop aangesproken - heeft getracht dat toe te dekken, althans af te zwakken, toont aan dat betrokkene onvoldoende besef heeft (gehad) van het essentiële belang dat het maatschappelijk verkeer erop dient te kunnen vertrouwen dat een controlerend accountant een objectief oordeel geeft en dat voor dat vertrouwen cruciaal is dat die accountant zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten ('in schijn') als onafhankelijk van zijn controlecliënt kan worden aangemerkt. In het bijzonder is in dit verband zeer zorgwekkend te noemen dat betrokkene zonder meer heeft geaccepteerd dat [E], aan wie betrokkene lang ondergeschikt was en die jarenlang is opgetreden als controlerend accountant van Weyl, kort na zijn terugtreden als controlerend accountant van Weyl en partner bij [accountantsorganisatie] per 1 oktober 2007, zich per 1 maart 2008 heeft verbonden aan Weyl door toe te treden tot de RvC en dat [E] zich nadien heeft bediend van een schijnconstructie om te voldoen aan de (alsnog) door de [accountantsorganisatie] van hem verlangde 'afkoelingsperiode' van twee jaren, door als 'adviseur van Weyl' feitelijk op te treden als lid van RvC, onder gebruikmaking van het door [accountantsorganisatie] aan hem ter beschikking gesteld e-mailadres. Betrokkene heeft vervolgens desondanks de controles van de jaarrekeningen 2008 en 2009 uitgevoerd, zonder adequaat functionerende waarborgen, en zonder afdoende vastleggingen. Betrokkene heeft er achteraf geen blijk van gegeven te beseffen dat hij dienaangaande anders had moeten handelen.

4.32.4. De Accountantskamer houdt daarnaast rekening met het gegeven dat niet eerder een tuchtklacht tegen betrokkene gegrond is verklaard.

4.32.5. Alles in aanmerking nemend acht de Accountantskamer het opleggen aan betrokkene van de in artikel 2, eerste lid, sub e. Wtra bedoelde maatregel van doorhaling van zijn inschrijving in de registers bedoeld in artikel 1 onder i. van de Wtra, passend en geboden, waarbij de termijn waarbinnen betrokkene zich niet opnieuw in het register kan doen inschrijven wordt bepaald op drie (3) maanden.

4.32.6. Een tijdelijke doorhaling als bedoeld in sub d. van het eerste lid van artikel 2 Wtra volstaat naar het oordeel van de Accountantskamer niet, omdat het aanzien van het accountantsberoep in het geding is en het maatschappelijk verkeer ernstig risico loopt bij voortzetting van accountantswerkzaamheden door betrokkene, die getuige het voorgaande er blijk van heeft gegeven bij de uitoefening van zijn kerntaak als accountant in meer opzichten niet te beschikken over voldoende vakbekwaamheid. Bij een tijdelijke doorhaling zou de inschrijving van betrokkene in het register van rechtswege herleven, ook indien betrokkene zijn vakbekwaamheid nog steeds niet op het vereiste niveau zou hebben om zijn professionele diensten op een adequate wijze te kunnen verlenen.

4.32.7. In verband met het bepalen van de soort maatregel heeft de Accountantskamer er nota van genomen dat betrokkene, zo is de Accountantskamer uit voormelde zaak onder nummer 14/2716 Wtra AK gebleken, althans zijn accountantsorganisatie al in november 2010 aan de AFM heeft toegegeven 'dat uit het onderzochte controledossier 2009 onvoldoende blijkt dat de verzamelde controle-informatie toereikend is om de goedkeurende accountantsverklaring te onderbouwen', terwijl betrokkene en diens kantoor in de jaren daarna zich steeds tegenover de curatoren en schuldeisers op het standpunt hebben gesteld dat zowel de handelwijze van betrokkene als de uitgevoerde jaarrekeningcontroles voldoen aan de daaraan te stellen vaktechnische vereisten. De curatoren hebben slechts met grote inspanning en - naar moet worden aangenomen - met het maken van aanzienlijke kosten de onjuistheid van dat standpunt kunnen aantonen. Met deze handelwijze heeft betrokkene de waarheid op niet te onderschatten wijze geweld aangedaan en het door maatschappelijk verkeer in uitingen van een accountant te stellen vertrouwen op - wederom - zeer ernstige wijze aangetast. Of betrokkene op dit punt al dan niet (mede) op instigatie en/of aanwijzing van zijn kantoor heeft gehandeld, doet daaraan niets af. Mede hierdoor en door zijn persistente weigering te handelen zoals artikel 30 Wta van hem verlangde, heeft betrokkene er voorts blijk van gegeven enkel zijn eigen belang voorop te willen stellen. Betrokkene heeft ter zitting er geen blijk van gegeven te beseffen dat hij in dezen anders had moeten handelen.

4.32.8. De Accountantskamer houdt bij het bepalen van de duur van de termijn van niet-inschrijving in het register rekening met de in de zaak met nummer 14/2716 Wtra AK opgelegde maatregel en de daarin bepaalde termijn van niet-inschrijving in het register van eveneens drie maanden. De maatregelen zullen ingaan in de volgorde waarop de onderliggende beslissing in kracht van gewijsde is gegaan én de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd, zodanig dat de maatregelen achtereenvolgend ten uitvoer worden gelegd. Een en ander houdt in dat bij (gelijktijdig) in kracht van gewijsde gaan van de onderhavige beslissingen een gecumuleerde termijn van niet-inschrijving van zes (6) maanden zal worden geëffectueerd.

4.33. Op grond van het al hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht van de Stichting, voor zover die betrekking heeft op de controle van de jaarrekening 2008 van Weyl, niet-ontvankelijk;
- verklaart de klacht van de curatoren alsmede de klacht van de Stichting, voor zover ontvankelijk, gegrond zoals hiervoor weergegeven;
- legt ter zake aan betrokkene de maatregel op van **doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers als bedoeld in artikel 2, onder e. Wtra**; deze maatregel gaat in op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd;
- bepaalt de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in de registers kan worden ingeschreven op **drie (3) maanden**;

- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven;
- verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
- verstaat dat betrokkene, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra het door de curatoren in de zaak met nummer 15/151 Wtra AK betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) en het door de Stichting in de zaak met nummer 15/714 Wtra AK betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan hen vergoedt.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. R.P. van Eerde en mr. J.W. Frieling (rechterlijke leden) en Th.A. Verkade RA en P. Mansvelder RA (accountantsleden), in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 18 december 2015.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.