

Openbare versie
Deloitte Accountants B.V.
Het bestuur
Wilhelminakade 1
3072 AP ROTTERDAM

Datum	16 maart 2016
Ons kenmerk	-----
Pagina	1 van 104
Kopie aan	-----
Telefoon	-----
E-mail	-----
Betreft	Besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete

Geacht bestuur,

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) heeft besloten aan Deloitte Accountants B.V. (Deloitte) een bestuurlijke boete van € 1.810.000 op te leggen omdat Deloitte in de periode van 7 december 2011 tot en met 22 mei 2013 artikel 14 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) heeft overtreden door er in onvoldoende mate voor zorg te dragen dat de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants¹ voldeden aan de regels ter zake van de vakbekwaamheid.

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

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

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

Inhoudsopgave

1. Procesverloop.....	4
2. Wettelijk kader.....	5
3. Achtergrond onderzoek AFM	7
4. Zienswijze Deloitte	8
4.1 Maatregelen en verbeteringen.....	10
4.2 Overige (inhoudelijke en formele) verweren	10
5. Beoordeling AFM wettelijke controles.....	12
5.1 [A].....	13
5.1.1 Samenvatting	13
5.1.2 Volledigheid van de omzet	15
5.1.3 Conclusie	25
5.2 [B].....	25
5.2.1 Samenvatting	25
5.2.2 Volledigheid van de omzet	27
5.2.3 Waardering goodwill	40
5.2.4 Conclusie	46
5.3 [C].....	46
5.3.1 Samenvatting	47
5.3.2 Waardering gronden in exploitatie.....	48
5.3.3 Rechtmatigheid van de aanbestedingen	55
5.3.4 Conclusie	60
5.4 [D].....	61
5.4.1 Samenvatting	61
5.4.2 Juistheid en volledigheid omzet.....	63
5.4.3 Conclusie	72
6. Overtreding zorgplicht artikel 14 Wta	72
6.1 Inleiding – toelichting op de norm.....	72
6.2 Beoordeling naleving zorgplicht van artikel 14 Wta	73

6.2.1 Aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen	73
6.2.2 Tekortkomingen niet door Deloitte zelf gesignaleerd.....	78
6.2.3 Geconstateerde tekortkomingen staan niet op zichzelf	79
6.2.4 Oorzakenanalyse Deloitte	79
6.3 Reactie op overige aspecten zienswijze ten aanzien van de overtreding	81
6.3.1 Getroffen maatregelen ter verbetering	81
6.3.2 De bevindingen verschillen naar hun aard en hebben betrekking op uiteenlopende bepalingen	82
6.3.3 Selectie wettelijke controles.....	83
6.3.4 Vangnetkarakter zorgplichtbepaling	84
6.3.5 Cautie en gebruik oorzakenanalyse.....	85
6.3.6 Boete- en publicatievoornemen	87
6.4 Conclusie overtreding artikel 14 Wta	89
6.5 Opportuniteit boeteoplegging	90
6.5.1 Algemene uitgangspunten.....	90
6.5.2 Effect boeteoplegging	90
6.5.3 Handhavingsbeleid AFM	91
6.5.4 Verschil benadering PCAOB	92
6.5.5 Conclusie	92
7. Besluit	92
7.1 Besluit tot boeteoplegging	92
7.1.1 Hoogte van de boete.....	92
7.1.2 Betaling van de boete.....	96
7.2 Besluit tot publicatie van de boete	96
8. Hoe kunt u bezwaar maken?	99

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 4 van 104

1. Procesverloop

De AFM is in het kader van haar doorlopend toezicht op 10 juni 2013 een onderzoek gestart bij Deloitte. Het doel van het onderzoek was vast te stellen in hoeverre Deloitte en de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants voldoen aan hetgeen van hen op grond van de Wta wordt verwacht. Om dit vast te stellen heeft de AFM een selectie van wettelijke controles beoordeeld. Bij de selectie van wettelijke controles heeft de AFM onder andere rekening gehouden met het door Deloitte aangegeven risicoprofiel van de opdracht, de omvang en het relatieve belang van de controlecliënt en de sector waarin de controlecliënt werkzaam is.

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

Op 3 juli 2014 heeft de AFM de voorlopige bevindingen uit het gehele onderzoek besproken met Deloitte. De AFM heeft in dit gesprek de tijdens het onderzoek geconstateerde feiten gepresenteerd evenals de normovertredingen die daar naar haar voorlopig oordeel uit volgden. Op 3 juli 2014 heeft de AFM met het 'Rapport voorlopige conclusies en bevindingen regulier onderzoek 2013/2014' (hierna: Rapport voorlopige conclusie en bevindingen of concept-rapport) de voorlopige conclusies en bevindingen naar aanleiding van het reguliere onderzoek tevens schriftelijk aan Deloitte bekendgemaakt. Deloitte is hierbij in de gelegenheid gesteld om schriftelijk haar reactie op de voorlopige conclusies en bevindingen te geven. Deloitte heeft bij brief van 30 juli 2014 gereageerd op het Rapport voorlopige conclusie en bevindingen.

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

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

Op 5 oktober 2015 heeft Deloitte schriftelijk en mondeling haar zienswijze gegeven op dit voornemen. Aanvullende documenten ten behoeve van deze zienswijze zijn ingediend op 15 oktober 2015.

Op 30 december 2015 heeft de AFM aan de advocaten van Deloitte bericht dat er een document aan het dossier is toegevoegd.

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 5 van 104

2. Wettelijk kader

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

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

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

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

Verordening gedragscode (VGC)

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

Deskundigheid en zorgvuldigheid

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

Professioneel gedrag

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

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

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

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 6 van 104

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

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

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

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

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

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

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (COS)

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

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

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

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 7 van 104

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

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

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

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

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

COS 540 heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de controle van schattingen, die in financiële overzichten zijn verwerkt.

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

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

3. Achtergrond onderzoek AFM

De AFM is in het kader van haar doorlopend toezicht op 10 juni 2013 een onderzoek bij Deloitte gestart. Het doel van het onderzoek was vast te stellen in hoeverre Deloitte en de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants voldoen aan hetgeen van hen op grond van de Wta wordt verwacht. Om dit vast te stellen heeft de AFM een selectie van tien wettelijke controles over het boekjaar 2012 beoordeeld.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 8 van 104

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

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

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

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

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

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

4. Zienswijze Deloitte

In de kern laat de door Deloitte op 5 oktober 2015 gegeven zienswijze zich als volgt samenvatten:

- Deloitte onderschrijft niet alle bevindingen in de vier controledossiers. Deloitte kiest er echter voor niet deze juridische discussie over de juistheid van de bevindingen voorop te stellen in de zienswijze. Deloitte legt in de zienswijze de nadruk op de vanaf 2009 getroffen verbetermaatregelen en de resultaten die met

⁶ OOB staat voor 'organisatie van openbaar belang'.

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 9 van 104

deze maatregelen zijn behaald. Deloitte benadrukt dat ook op dit moment nog gewerkt wordt aan het verbeteren van de kwaliteit. Documenten die op deze verbetermaatregelen zien, zijn niet opgenomen in het boetedossier. Daarmee is het boetedossier zeer onvolledig. Ten onrechte meent de AFM dat de getroffen verbetermaatregelen niet relevant zijn ter zake van de voorgenomen boete. Bovendien geeft Deloitte aan dat het boetevoornemen ongeschikt is om een zienswijze op te geven, nu hierin het voorgenomen boetebedrag en de aspecten ernst, duur en verwijtbaarheid niet in zijn opgenomen. Dit geldt ook voor het publicatievoornemen, nu de tekst van het persbericht, de RSS feed, de Tweet en de voorgenomen nieuwsbrieven niet in het voornemen staan opgenomen.

- Om een aantal redenen bestrijdt Deloitte dat het onderzoeksrapport grondslag kan bieden voor een boetebesluit:
 - o De dossierkeuze van de AFM was risk based. Gelet daarop zijn de uitkomsten van de streekproef niet representatief voor de beoordeling van de kwaliteit van alle controles.
 - o De bevindingen verschillen naar hun aard en hebben betrekking op uiteenlopende bepalingen. Er is geen sprake van een zich herhalende soortgelijke normschending waar een structurele oorzaak aan ten grondslag ligt.
 - o De AFM moet een boete in dit soort gevallen op de meest specifieke norm baseren en niet op de algemene zorgplicht.
- Ten aanzien van het controledossier [D] bestrijdt Deloitte de conclusie die de AFM aan de bevindingen verbindt.
- Deloitte betwist dat uit de (vermeende) tekortkomingen in de controledossiers de conclusie kan volgen dat zij de zorgplicht van artikel 14 Wta heeft overtreden.
- De door Deloitte op verzoek van de AFM opgestelde oorzakenanalyses mogen niet bij het boetebesluit worden betrokken nu dit wilsafhankelijke informatie betreft die is verstrekt nadat ten onrechte geen cautie was gegeven.
- Mocht niettemin een overtreding worden vastgesteld, dat meent Deloitte om uiteenlopende redenen dat de boete niet (meer) opportuun is. De geconstateerde tekortkomingen in de controledossiers zien op de boekjaren 2011 en 2012. De AFM heeft in haar generieke rapport uit september 2014 de resultaten van het reguliere onderzoek al per kantoor tot in detail naar buiten gebracht. Bovendien heeft Deloitte sinds 2011 aangrijpende verbeteringen doorgevoerd, hetgeen door de AFM in het rapport 'Dashboard 2015 Verandering en Verbetermaatregelen OOB-accountantsorganisaties' van 7 oktober 2015 (rapport Dashboard 2015) is erkend.
- In geval de AFM toch zou besluiten tot oplegging van een boete, is Deloitte van oordeel dat de boete moet worden gematigd en dat het besluit niet zou moeten worden gepubliceerd.

Hieronder volgt – zakelijk weergegeven – een toelichting op deze en andere aspecten van de zienswijze van Deloitte. De zienswijze van Deloitte op het niveau van de afzonderlijke bevindingen uit het reguliere onderzoek zal hierna in hoofdstuk 5 per controledossier worden weergegeven en behandeld.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

10 van 104

4.1 Maatregelen en verbeteringen

Na het opleggen van een bestuurlijke boete door de AFM op 15 februari 2012 zijn door Deloitte vele maatregelen getroffen. Deze maatregelen zien zowel op het herstel van de door de AFM geconstateerde tekortkomingen, als op maatregelen ter structurele verbetering van de uitvoering van de controlewerkzaamheden. Van deze maatregelen heeft Deloitte de AFM periodiek en proactief op de hoogte gebracht. De maatregelen die Deloitte heeft genomen worden door de AFM veelomvattend en ingrijpend genoemd. Dit wordt bevestigd in het rapport Dashboard 2015, waarin door de AFM het cijfer 4 (op schaal van 1 tot 5) voor de getroffen maatregelen is toegekend. Ten onrechte worden deze maatregelen door de AFM kennelijk als niet relevant beschouwd.

4.2 Overige (inhoudelijke en formele) verweren

Selectie controledossiers

Het onderzoek van de AFM betrof geen aselechte keuze van controledossiers, maar een selectie op basis van door de AFM gekozen criteria die in belangrijke mate risk based zijn. Uit de bevindingen op basis van deze controledossiers kan geenszins de conclusie getrokken worden over het gemiddelde aantal dossiers waarin verwacht kan worden dat sprake is van normschendingen.

Bevindingen in individuele dossiers/schending van de zorgplicht

De sinds 2012 getroffen verbetermaatregelen hebben tot verbetering geleid. De AFM onderbouwt in het onderzoeksrapport, dan wel in het boetevoornemen, niet waarom bevindingen in vier van de tien gericht door de AFM geselecteerde dossiers leiden tot de conclusie dat sprake is van schending van de zorgplicht door Deloitte. De zorgplicht is een inspanningsverplichting om reden waarvan de mate waarin de zorgplicht is nageleefd niet enkel kan worden beoordeeld door te kijken naar de resultaten in enkele geselecteerde dossiers. Door het boetevoornemen geheel te baseren op de bevindingen uit enkele dossiers, gaat de AFM ervan uit dat de zorgplicht een resultaatverplichting is. Die opvatting is in strijd met de zorgplicht.

Bevindingen controledossiers

De AFM schrijft dat de bevindingen ernstig zouden zijn, maar onderbouwt dit niet per bevinding of per dossier, maar slechts met de algemene stelling dat de bevindingen op belangrijke posten in de jaarrekening zien. Zo heeft de AFM in het dossier [D] de cijferanalyse als onvoldoende gekwalificeerd, terwijl de externe accountant een cijferanalyse heeft uitgevoerd door zelfstandig een verwachting op te bouwen aan de hand van interne en externe informatie en de uitkomst van deze zorgvuldig opgebouwde verwachting te confronteren met de gegevens die zijn opgenomen in het grootboek.

Voorts wijst Deloitte erop dat de bevindingen naar hun aard nogal verschillen en betrekking hebben op uiteenlopende bepalingen die in het rapport allen worden vertaald naar COS 200.17 en COS 500.6. Nagenoeg elke tekortkoming van een externe accountant kan met deze beredenering worden gepresenteerd als een schending van deze twee COS-bepalingen. Dat betekent echter niet dat sprake is van een zich herhalende, soortgelijke

normschending, waar een structurele oorzaak aan ten grondslag ligt die in het kader van de zorgplicht van de accountantsorganisatie van belang is.

Vangnetkarakter zorgplichtbepaling

De AFM moet de boete op de meest specifieke norm baseren. De zorgplicht heeft een vangnetkarakter en handhaving op basis van deze norm mag slechts plaatsvinden indien specifieke normen ontbreken. Deze eis volgt ook uit artikel 55, tweede lid van het Wetboek van Strafrecht. Aan de verplichting de boete te baseren op de meest specifieke norm, voldoet de AFM niet. De constatering dat Deloitte naar aanleiding van de oorzakenanalyses overgaat tot structurele verbetermaatregelen is onvoldoende om te concluderen dat sprake is van structurele, soortgelijke normschendingen dat de zorgplicht zou zijn overtreden.

Verschil in benadering PCAOB

De AFM heeft onvoldoende oog voor de getroffen verbetermaatregelen. Deze benadering is anders dan die van de Amerikaanse toezichthouder, de PCAOB. Deze stelt herstelmaatregelen voorop en biedt gelegenheid tot implementatie daarvan. Omdat de AFM het onderzoek dat aan het boetevoornemen ten grondslag ligt deels in samenwerking met de PCAOB heeft uitgevoerd, is deze benadering zeer opmerkelijk.

Effect boeteoplegging

Het opleggen van een boete en de eveneens voorgenomen herhaalde openbaarmaking van de bevindingen van de AFM kunnen leiden tot een effect dat tegengesteld is aan het doel van het toezicht: verbetering van de kwaliteit van de controle. Deloitte motiveert dagelijks haar medewerkers en de boete op grond van artikel 14 Wta zal een demotiverende werking hebben.

Handhavingsbeleid AFM

Het handhavingsbeleid van de AFM⁸ is gericht op normconform gedrag. Een andere keuze dan boeteoplegging zou om die reden beter passen in dit handhavingsbeleid. Dat de AFM de gerealiseerde verbeteringen als 'niet relevant' voor het handhavingsbesluit ter zijde schuift, past niet binnen het handhavingsbeleid. Voorts heeft de AFM niet gemotiveerd waarom oplegging van een boete een geschikt instrument zou zijn.

Verhouding zorgplicht/constateringen individuele dossiers

Het boetevoornemen ziet op de schending van de zorgplicht. De enige stukken die in het boetedossier zijn aangetroffen zijn documenten die zien op de bevindingen in individuele controledossiers. Het lijkt erop dat de AFM het enkele bestaan van een normschending in een controledossier voldoende acht om te concluderen tot niet-naleving van artikel 14 Wta. Die opvatting is onjuist. Om te komen tot een boete voor een zorgplichtschending moet de AFM aantonen dat de bevindingen uit individuele dossiers aan de organisatie en haar zorgplicht kunnen worden toegerekend. Daarnaast moet ook worden gekeken naar de maatregelen die de organisatie heeft getroffen om dergelijke normschendingen te vermijden. Deloitte heeft de AFM uitgebreid geïnformeerd over de maatregelen die zij heeft getroffen en de verbeteringen die zij heeft geïmplementeerd. Die informatie maakt ten onrechte geen deel uit van het boetedossier. In dezen is ook relevant dat de AFM geheel voorbij gaat aan het feit

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 12 van 104

dat in geen van de beschreven vier controledossiers een noodzaak bestond tot intrekking van de verklaring of wijzigingen van de financiële stukken die onderwerp waren van de controle.

Gebreken boetevoornemen

Nu het boetevoornemen niet vermeldt wat het boetebedrag is dat de AFM voornemens is op te leggen en nu niet vermeld is hoe de AFM voornemens is de boetebedragen te verlagen of te verhogen wegens ernst, duur of verwijtbaarheid van de gedragingen of wegens recidive, is het niet geschikt om een zienswijze op te geven.

Ten aanzien van de boetehoogte concludeert Deloitte dat – als overgegaan zou worden tot boeteoplegging – uitgegaan moet worden van de tot 1 januari 2013 geldende bepalingen omtrent de boetehoogte. Op een hoger boetebedrag heeft Deloitte haar gedragingen in de betrokken periode niet kunnen afstemmen omdat het overgrote deel van de boeteperiode vóór 1 januari 2013 ligt. Het toepassen van het boetemaximum van € 2.000.000 zou strijd met het legaliteitsbeginsel opleveren.

Cautie

De AFM had Deloitte cautie moeten geven op het moment dat de AFM haar voorlopige bevindingen presenteerde. Deloitte concludeert dat vanaf dat moment de AFM voornemens was een boete op te leggen.

De oorzakenanalyse, waarom de AFM na het presenteren van het Rapport voorlopige conclusie en bevindingen heeft verzocht, mogen dan ook niet bij het boetebesluit worden betrokken. Dit betreft immers wilsafhankelijke informatie die is verstrekt nadat ten onrechte geen cautie was gegeven. De veelvuldige verwijzing door de AFM naar de oorzakenanalyses ter onderbouwing van de gestelde overtreding, vormt een schending van het nemo tenetur-beginsel.

Publicatievoornemen ongeschikt en onwettig

Ten slotte geeft Deloitte in haar zienswijze aan dat het publicatievoornemen ongeschikt en onwettig is. Het toegezonden voornemen geeft geen enkel inzicht in de voorgenomen publicatie, zodat Deloitte niet in staat is gesteld daarop haar zienswijze te geven. Zo bevatten het voorgenomen boete- en publicatiebesluit geen geschoonde versie van het boetebesluit, geen voorgenomen persbericht, geen voorgenomen Tweet en geen tekst voor de voorgenomen nieuwsbrieven. Deloitte is derhalve niet in de gelegenheid gesteld een zienswijze te geven en zij kan de bezwaren tegen de wijze van openbaarmaking pas bij een rechter naar voren brengen. Deloitte wijst er bovendien op dat de openbaarmaking niet meer tot waarschuwing van het publiek kan leiden nu haar werkwijze reeds is aangepast. Dit leidt tot de conclusie dat in geval de AFM zou besluiten tot publicatie over te gaan, deze bevoegdheid kennelijk wordt gebruikt voor een ander doel dan waarvoor deze bedoeld is, hetgeen strijdig is met het verbod van détournement de pouvoir ex artikel 3:3 Awb.

5. Beoordeling AFM wettelijke controles

In het kader van haar reguliere onderzoek heeft de AFM tien door Deloitte uitgevoerde wettelijke controles beoordeeld. De AFM heeft per controle beoordeeld in hoeverre de betrokken externe accountants bij het verrichten

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 13 van 104

van de wettelijke controles hebben voldaan aan de regels ter zake van vakbekwaamheid. Het onderzoek heeft zich steeds gericht op enkele materiële onderdelen van de controle, de zogenaamde focusgebieden. Dit betekent dat het onderzoek betrekking had op de controle van enkele posten die naar aard of omvang van materieel belang waren voor het beeld van de jaarrekening als geheel van de betreffende controlecliënt.

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

5.1 [A]

Statutaire naam	[A]
Boekjaar	2012
Externe accountant	
Datum controleverklaring	
Strekking controleverklaring	Goedkeurend
OKB	Ja
Intern kwaliteitsonderzoek	Nee
Activiteiten	Dienstverlening
Verslaggevingsgrondslag	Titel 9 boek 2 BW
Kerncijfers	
1. Balanstotaal	1. €
2. Omzet	2. €
3. Resultaat na belastingen	3. €
Materialiteit	€

5.1.1 Samenvatting

De externe accountant heeft bij de wettelijke controle van [A] over 2012 onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de omzet (COS 500.6). Deze post is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel.

De omzet van [A] bestaat uit een commissiepercentage over de waarde van de aangeboden diensten. De externe accountant heeft IT-specialisten in het controleteam opgenomen vanwege het belang en de complexiteit van de automatiseringsomgeving.

Volledigheid omzet

De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren om de omzet uit commissieopbrengsten te controleren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit

het vaststellen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij [A] die zien op de berekening van de commissies en de monitoring van aansluitingen tussen verschillende systemen en periodieke analyses van de opbrengsten door [A]. Ook bevatten de werkzaamheden een cijferanalyse, detailcontroles op de afgrenzing van de omzet en de beoordeling van de logische toegangsbeveiliging en changemanagement. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was echter op relevante onderdelen ontoereikend en daarmee kon de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkrijgen. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- de bevindingen van de IT-specialist op te volgen. De IT-specialist heeft vastgesteld dat een groot aantal personen bevoegdheden heeft in de systemen om de commissiepercentages aan te passen die daar geen rol in hebben. Hierbij heeft de externe accountant niet vastgesteld wie deze personen zijn en of deze personen ongeoorloofde mutaties hebben doorgevoerd. De IT-specialist heeft ook vastgesteld dat voor een aantal personen zowel de ontwikkel- als de productieomgeving toegankelijk is. Deze functievermenging kan leiden tot oneigenlijke wijzigingen in de systemen en daarin opgenomen data. De externe accountant heeft niet vastgesteld of er sprake is van oneigenlijke wijzigingen;
- de IT-specialist de opdracht te geven werkzaamheden te verrichten op alle voor de opbrengstverantwoording relevante onderdelen van de geautomatiseerde omgeving. De IT-specialist heeft namelijk geen werkzaamheden verricht op de database waarin de overeengekomen diensten ([REDACTED]) worden vastgelegd;
- voldoende inzicht te verkrijgen in de opzet van de relevante interne beheersingsmaatregelen en de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen vast te stellen. De externe accountant heeft geconcludeerd dat hij niet kan steunen op de interne beheersingsmaatregel betreffende uitzonderingsrapportages van het minimum commissiepercentage. De externe accountant heeft geconcludeerd dat hij kan steunen op de interne beheersingsmaatregelen die zien op de vaststelling van de aansluiting tussen de gegevens uit de commissie-applicatie en de financiële administratie en op de periodieke interne analyse, en bespreking van de geconsolideerde winst- en verliesrekening. Deze interne beheersingsmaatregelen zien in opzet echter onvoldoende toe op de juistheid van de commissiepercentages en daarmee de volledigheid van de omzet;
- de cijferanalyse met voldoende diepgang uit te voeren. De cijferanalyse is op een te hoog niveau uitgevoerd en de externe accountant heeft geen verwachtingen vooraf geformuleerd aan de hand van het door het management bepaalde minimum commissiepercentage en afspraken in contracten over minimum commissiepercentages. De externe accountant heeft aldus bij de cijferanalyse niet de vereisten van COS 520 in acht genomen.

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 15 van 104

de jaarrekening afgegeven. Dit betekent dat de externe accountant een goedkeurende controleverklaring in het maatschappelijk verkeer heeft gebracht, zonder dat daaraan de vereiste controlewerkzaamheden zijn vooraf gegaan.

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

5.1.2 Volledigheid van de omzet

5.1.2.1 Norm

COS 200 paragraaf 17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.’

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

COS 520 paragraaf 5 luidt: ‘Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, hetzij alleen dan wel in combinatie met detailcontroles als gegevensgerichte werkzaamheden overeenkomstig Standaard 330, dient de accountant:

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk [REDACTED]

Pagina 16 van 104

COS 520 paragraaf 7 luidt: ‘Indien cijferanalyses die zijn uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard fluctuaties of relaties aan het licht brengen die inconsistent zijn met andere relevante informatie of waarvan het verschil met verwachte waarden een significant bedrag vormt, dient de accountant deze verschillen te onderzoeken door:

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

5.1.2.2 Feiten onderzoeksrapport

Algemeen

- a. [A] faciliteert het [REDACTED].
- b. De omzet van [A] bestaat volledig uit commissies die per [REDACTED] aan [A] worden betaald.
- c. De omzet van [A] bedraagt in 2012 (afgerond) € [REDACTED] en is zowel vanwege de aard als vanwege de omvang van materiaal belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € [REDACTED].
- d. [A] sluit contracten met [REDACTED] die geïnteresseerd zijn in het aanbieden van hun [REDACTED] [REDACTED], waarbij een minimumcommissie wordt overeengekomen. Het administratiesysteem (zie hierna feit e) berekent automatisch het commissiebedrag dat door [A] is overeengekomen met de [REDACTED] waarmee zij samenwerkt.
- e. [A] maakt gebruik van een door haarzelf ontwikkelde applicatie genaamd [applicatie A]. In deze applicatie bevinden zich (onder meer) twee databases waarin de commissiepercentages en [REDACTED] worden geregistreerd. Deze databases worden [database A] (‘[REDACTED]’) en [database B] (‘[REDACTED]’) genoemd. In de beschrijving van de relevante technologische instrumenten wordt de functie van de verschillende databases als volgt omschreven:

[REDACTED]

- f. De applicatie [applicatie A] berekent geautomatiseerd de commissieopbrengsten (commissiepercentage vermenigvuldigd met de [REDACTED] vermenigvuldigd met [REDACTED]) op basis van de vastgelegde gegevens. Deze berekening vormt eveneens de basis van de facturatie, die automatisch wordt gegenereerd tussen de eerste en de tiende van de maand. De gefactureerde

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 17 van 104

commissieopbrengsten in [applicatie A] worden via een geautomatiseerde interface als omzet verantwoord in de financiële administratie in [database C].

- g. Het [redacted] heeft de mogelijkheid om het commissiepercentage aan te passen in hun eigen 'gepersonaliseerde' portal [redacted]. Een hoger commissiepercentage zorgt ervoor dat het [redacted] een prominentere plaats heeft in de lijst van [redacted] die [redacted] van [A] wordt gepresenteerd.
- h. Het management van [A] heeft het laagst mogelijke commissiepercentage voor 2012 bepaald op [redacted]. Dat blijkt uit het feit dat er periodiek een uitzonderingsrapportage wordt gegenereerd met [redacted] die blijkens [applicatie A] een commissie gelijk aan of lager dan [redacted] hanteren:

[redacted]

- i. Zodra [redacted] [redacted] afronden [redacted] van [A], wordt de [redacted] direct opgeslagen in [database B].

Planning werkzaamheden

- j. De externe accountant heeft een combinatie van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de commissieopbrengsten. Dit blijkt uit het feit dat de externe accountant zowel interne beheersingsmaatregelen heeft getest als gegevensgerichte werkzaamheden heeft uitgevoerd. De externe accountant heeft voor de IT-werkzaamheden IT-auditors (Deloitte ERS) in zijn team opgenomen vanwege het belang en de complexiteit van de automatisering binnen [A].
- k. De externe accountant heeft gepland alle databases van [applicatie A], waaronder ook het [redacted] [database B], te testen.

Uitvoering

- l. Voor de hoogte van de omzet zijn twee variabelen relevant: het commissiepercentage en de specificaties [redacted]. Het bedrag dat [A] aan omzet [redacted] ontvangt betreft: commissiepercentage * [redacted] * [redacted]. Om de juistheid van de omzet te kunnen vaststellen is dus van belang dat [A] deze variabelen op een juiste wijze in haar systeem verwerkt en waarborgt dat de integriteit ervan wordt bewaakt (namelijk dat de gegevens niet onbevoegd worden aangepast). Voor zijn controle heeft de externe accountant derhalve zowel ten aanzien van de

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 18 van 104

als ten aanzien van de werkzaamheden moeten verrichten om de volledigheid van de omzet te kunnen vaststellen.

Feiten ten aanzien van de commissiepercentages

- m. De werkzaamheden ten aanzien van de commissiepercentages zijn als volgt.

Systeemgerichte werkzaamheden

- n. De externe accountant heeft systeemgerichte controlewerkzaamheden verricht op vijf interne beheersingsmaatregelen. Het betreft de volgende interne beheersingsmaatregelen:

1. De geautomatiseerde berekening van commissies in [applicatie A] ();
2. Uitzonderingsrapportages rondom commissiepercentages < % ();
3. Maandelijks interne beheersingsmaatregel ();
4. Maandelijks interne beheersingsmaatregel ();
5. Maandelijks interne beheersingsmaatregel ().

- o. De externe accountant heeft geconstateerd dat de geautomatiseerde berekening van commissies in [applicatie A] betrouwbaar is ().

- p. Met betrekking tot de interne beheersingsmaatregel inzake de uitzonderingsrapportages rondom commissiepercentages < % () heeft de externe accountant geconstateerd dat hij de effectieve werking hiervan niet kan vaststellen. Documentatie van de opvolging die wordt gegeven aan de gegenereerde uitzonderingsrapportages ontbreekt:

‘We noted that the monitoring and follow-up on the exception reportings as mentioned above () was not appropriately documented and executed throughout the year. We make reference as well in this respect to the finding of the IAD in this area (). Reason that this control did not operate effectively throughout the year is that there has been a change in the control owner throughout the year.’

- q. De externe accountant heeft tevens geconstateerd dat in 2012 het script van deze geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel dusdanig is aangepast dat de output naar een onjuist e-mailadres is gestuurd, waardoor de rapportages niet terechtkwamen bij degene die deze zou moeten opvolgen.

‘Due to a change performed by IT in May, the database scheme changes to [database A], [database D] and [database B] databases were emailed to a different email address and not to the (), the compliance manager and internal audit. Therefore () could not make the relevant tickets and no information about the change is added by the () to the ticket.’

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk [REDACTED]

Pagina 19 van 104

r. Verder heeft de externe accountant in zijn controledossier vastgelegd dat de maandelijkse interne beheersingsmaatregelen '[REDACTED] ([REDACTED]), [REDACTED] ([REDACTED])' en '[REDACTED] ([REDACTED]), effectief werken.

s. Ten aanzien van de controle van de externe accountant constateert de AFM het volgende, onderverdeeld naar interne beheersingsmaatregel.

Ad 1) [REDACTED]

t. De externe accountant heeft de geautomatiseerde berekening van de commissies in [applicatie A] vastgesteld ([REDACTED]). De IT auditor heeft controlewerkzaamheden verricht op de logische toegangsbeveiliging en het changemanagement van [database A]. [database A] is één van de databases in [applicatie A] waarin de commissiepercentages zijn geregistreerd (zie hiervoor onder e). Bij het uitvoeren van de controlewerkzaamheden is gebleken dat [REDACTED] personen de bevoegdheid hebben om commissiepercentages in [database A] aan te passen. 25 van deze personen waren echter geen backoffice medewerkers van [A] ('[REDACTED]'). De externe accountant merkt het feit dat andere medewerkers dan backoffice medewerkers deze bevoegdheden hebben aan als een bevinding:

'During our procedures performed, we noted that "[REDACTED] [REDACTED]". We verified that in total [REDACTED] user accounts in [REDACTED] have the ability to change the [REDACTED] commission percentage (PY [REDACTED] user accounts). Of these [REDACTED] user accounts, 25 user accounts are not working for the [REDACTED] (all others are working for the [REDACTED]).'

u. De externe accountant heeft geen opvolging gegeven aan deze bevinding uit zijn controle, omdat hij dit niet nodig acht. Hij heeft niet beoordeeld wie deze 25 personen zijn, of ze deze bevoegdheid terecht hebben en of, en zo ja welke wijzigingen deze personen in 2012 in de commissiepercentages hebben doorgevoerd.

In het Memorandum on deficiency "[REDACTED]" wordt de deficiency geëvalueerd, in die zin dat de kans wordt beoordeeld dat er daadwerkelijk fouten ontstaan, evenals de kwantitatieve impact van mogelijke fouten en het effect van eventuele compenserende controls, et cetera. Dit leidt volgens de externe accountant tot de conclusie, op p. 7, dat de control niet effectief is maar dat dit geen impact heeft op de controleaanpak.

v. De IT-auditor heeft verder geconstateerd dat de toegang tot de ontwikkel- en productieomgeving van [applicatie A] voor negen IT-medewerkers niet functioneel is gescheiden:

'A limited number (9) of senior developers have access to the production environment that hosts the [REDACTED] application. In the databases developers can modify financial related data such as [REDACTED] commissions, affiliate commissions and affiliate information (i.e. bank account numbers).'

- w. De externe accountant heeft volstaan met het opmerken van deze bevinding, maar heeft naar aanleiding daarvan geen aanvullende controlewerkzaamheden verricht. De externe accountant heeft deze functievermenging binnen de ontwikkel- en productieomgeving (feit v) als bevinding benoemd, omdat deze kan leiden tot oneigenlijke wijzigingen in de systemen. In een evaluatiememo is namelijk door de externe accountant, met betrekking tot het effect van deze (en andere) ‘control deficiency’ op de ‘substantive procedures’, het volgende opgenomen:

‘We considered that these IT risks did not affect the data that the entity relies on related to significant accounts and disclosures and that the general IT controls contribute to integrity and reliability of the data.’

Ad 2) [REDACTED]

- x. De externe accountant heeft geen controle-informatie verkregen over de juistheid van de commissiepercentages in [applicatie A] door middel van de intern gegenereerde uitzonderingsrapportages ([REDACTED]). Zoals hiervoor is uiteengezet (feit p), kon hij de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel rondom de uitzonderingsrapportages met commissiepercentages [REDACTED] niet vaststellen en daaraan dus geen controle-informatie ontleen.

Ad 3) [REDACTED]

- y. Met het toetsen van de interne beheersingsmaatregel ‘[REDACTED]’ ([REDACTED]), wordt geen controle-informatie verkregen over de juistheid van de commissiepercentages in [applicatie A]. Het feit dat de aansluiting tussen [applicatie A] en [database C] (het financiële administratiesysteem) goed functioneert, zegt niets over de juistheid van de percentages in [applicatie A].

Ad 4) [REDACTED]

- z. Interne beheersingsmaatregel [REDACTED] betreft een maandelijkse beoordeling van de geconsolideerde winst-en-verliesrekening door de CFO en bespreking ervan met de Corporate controller en [REDACTED] manager en controllers. De interne vastlegging van de interne beheersingsmaatregel bestaat uit een Excel-spreadsheet met de geconsolideerde winst-en-verliesrekening op jaarrekeningpostniveau van de huidige maand en de maand ervoor, met per post een korte verklaring voor de fluctuatie. De interne beheersingsmaatregel heeft hiermee te weinig diepgang om onjuistheden in commissiepercentages in [applicatie A] te kunnen ontdekken.

Ad 5) [REDACTED]

- aa. De [REDACTED] in interne beheersingsmaatregel [REDACTED] betreft een verschillenanalyse van significante afwijkingen in de balans en winst-en-verliesrekening ten opzichte van vorige maand en budget. Deze interne analyses worden verricht op het niveau van jaarrekeningposten. Dit betreft een te hoog aggregatieniveau om onjuistheden in commissiepercentages in [applicatie A] te kunnen ontdekken.

Gegevensgerichte werkzaamheden

- bb. De externe accountant heeft een vijftal gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd om controle-informatie te verkrijgen over de juistheid en volledigheid van de commissieopbrengsten. Het betreft:
1. Een aansluiting tussen [applicatie A] en [database C] (financiële administratie) per jaareinde;
 2. Een cijferanalyse met als doel 'onverwachte patronen in de omzet te detecteren';
 3. Een herberekening van de commissie in [applicatie A] voor 35 verkooptransacties;
 4. Een deelwaarneming van zes verkooptransacties uit december 2012 en drie verkooptransacties uit januari 2013 om vast te stellen dat de omzet in het juiste boekjaar is verantwoord;
 5. Een deelwaarneming van zes openstaande debiteurenbedragen per balansdatum, waarvan hij van vijf bedragen de afloop heeft vastgesteld en van één bedrag het ontstaan.

Ad 1) Aansluiting

- cc. De externe accountant heeft een aansluiting gemaakt tussen [applicatie A] en [database C] (de financiële administratie) per jaareinde. Met een dergelijke aansluiting wordt echter geen informatie verkregen over de juistheid van de commissiepercentages waarvan in [applicatie A] wordt uitgegaan.

Ad 2) Cijferanalyse

- dd. Daarnaast heeft de externe accountant een cijferanalyse uitgevoerd. De externe accountant heeft uitsluitend een globale cijferanalyse uitgevoerd en niet de beoogde gegevensgerichte cijferanalyse. Daarnaast heeft de externe accountant nagelaten om verwachtingen te formuleren ten behoeve van de cijferanalyses en de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek. Ook heeft hij nagelaten de aannemelijkheid van de verklaringen die de controlecliënt heeft gegeven voor de geconstateerde verschillen te toetsen aan onderliggende documenten.

Ad 3) Herberekening commissie

- ee. De externe accountant heeft bij de herberekening van de commissie vastgesteld dat de formule ter berekening van de commissieopbrengsten in [applicatie A] betrouwbaar is. Hij heeft daarbij echter nagelaten de betrouwbaarheid van de input te controleren. Hij heeft bijvoorbeeld niet de percentages vergeleken met het minimum commissiepercentage volgens de contractafspraken en niet beoordeeld of het percentage meer is dan het minimumpercentage van [REDACTED].

Ad 4) Deelwaarneming verkooptransacties

- ff. Voorts heeft de externe accountant een deelwaarneming op verkooptransacties rondom balansdatum uitgevoerd. Deze deelwaarneming is enkel gericht op de controledoelstelling afgrenzing, zoals blijkt al uit de naam van deze werkstap ('[REDACTED]'). Ook met deze werkzaamheden verkrijgt de externe accountant daarom geen voldoende en geen geschikte controle-informatie over de juistheid van de commissiepercentages in [applicatie A].

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 22 van 104

Ad 5) Deelwaarneming debiteuren

- gg. Met de werkzaamheden rondom facturatie en afloop van debiteuren (een combinatie van de systeemgerichte werkzaamheden 1 en 3 en de gegevensgerichte werkzaamheden 5) heeft de externe accountant vastgesteld dat hetgeen wordt geregistreerd ook wordt gefactureerd en dat de per jaareinde openstaande bedragen zijn betaald of ontstaan. Dit levert geen voldoende en geen geschikte controle-informatie op over de juistheid van commissiepercentages in [applicatie A].

Feiten ten aanzien van

- hh. De juistheid en volledigheid van de is ook van belang voor de commissieopbrengsten. De is immers, evenals het commissiepercentage, een variabele voor de berekening van deze omzet. De worden door [A] geregistreerd in [database B].
- ii. De externe accountant heeft gepland de betrouwbaarheid van alle databases van [applicatie A] te testen. De externe accountant heeft de integriteit van [database B] ten aanzien van de geregistreerde niet vastgesteld. De IT-werkzaamheden betroffen enkel [database A], waarin de commissiepercentages worden geregistreerd.
- jj. Er is door de externe accountant niet vastgesteld of de niet onbevoegd in [database B] zijn aangepast of verwijderd, voordat de berekening van de commissieopbrengsten heeft plaatsgevonden. Dat betekent dat de externe accountant niet heeft vastgesteld of op de betrouwbaarheid van [database B] kon worden gesteund. Ook de andere systeemgerichte werkzaamheden die de externe accountant heeft verricht geven geen controle-informatie over de in [database B]. Zij zien immers niet op de registratie van de in [database B]. De gegevensgerichte controlewerkzaamheden op de commissie opbrengsten zijn evenmin geschikt om controle-informatie te verkrijgen over de in [database B]. Met die werkzaamheden die zagen op de commissiepercentages, is immers evenmin controle-informatie verkregen over de .

5.1.2.3 Analyse

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

De omzet van [A] bedraagt € en is van materieel belang voor het beeld over de jaarrekening als geheel. De materialiteit is door de externe accountant vastgesteld op €. Voor de omzet zijn van belang het commissiepercentage en de specificaties . De externe accountant heeft een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd die zowel zien op de commissiepercentages als de grondslag (de) waarover de commissieopbrengsten worden berekend.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

23 van 104

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

Commissiepercentages

De externe accountant heeft, ten aanzien van de commissiepercentages, zowel systeemgerichte als gegevensgerichte controlewerkzaamheden verricht. Hij heeft echter geen controlewerkzaamheden verricht waarmee hij de juistheid van de gehanteerde commissiepercentages heeft vastgesteld. Hierdoor heeft hij geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de juistheid en de volledigheid van de commissieopbrengsten.

De externe accountant heeft vastgesteld dat een aantal interne beheersingsmaatregelen binnen [A] effectief werken en dat hij daarop voor zijn controle kan steunen. Deze interne beheersingsmaatregelen geven echter geen voldoende en geen geschikte controle-informatie over de juistheid van de in [applicatie A] opgenomen commissiepercentages.

Ten aanzien van de interne beheersingsmaatregel [redacted] heeft de externe accountant nagelaten de bevindingen uit de werkzaamheden van de IT-auditors op te volgen, meer in het bijzonder betreffende de 25 onbevoegde personen die de commissiepercentages kunnen aanpassen (feit t en u) en de geconstateerde functievermengingen (feit v en w). Deze beide feiten zouden tot oneigenlijke wijzigingen in de systemen kunnen leiden.

Wat betreft de interne beheersingsmaatregel [redacted] geeft het aansluiten van [applicatie A] en [database C] geen controle-informatie over de juistheid van de commissiepercentages omdat daarmee de juistheid van de input in [applicatie A] niet wordt gecontroleerd (feit y). Ook de interne beheersingsmaatregel [redacted] (feit z) en [redacted] (feit aa) geven geen controle-informatie over de juistheid van de commissiepercentages. De interne beheersingsmaatregelen [redacted] en [redacted] functioneren op het niveau van de balans en geconsolideerde winst- en verliesrekening op jaarrekeningpostniveau. Deze maatregelen werken daarmee op een dusdanig hoog aggregatieniveau dat daarmee geen onjuistheden in de commissiepercentages in [applicatie A] kunnen worden ontdekt.

Ten aanzien van de interne beheersingsmaatregel die mogelijk wel geschikte controle-informatie over de juistheid van de commissiepercentages zou kunnen geven (ten aanzien van commissiepercentages waarop de uitzonderingsrapportage van toepassing was), te weten [redacted], heeft de externe accountant vastgesteld dat hij niet op de effectieve werking daarvan kon steunen (feit x).

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

24 van 104

Ook de gegevensgerichte controlewerkzaamheden leveren geen controle-informatie over de juistheid van de commissiepercentages. Met een aansluiting tussen [applicatie A] en [database C] wordt immers geen informatie verkregen over de juistheid van de commissiepercentages waarvan in [applicatie A] wordt uitgegaan (feit cc). Het feit dat de aansluiting goed functioneert, zegt immers nog niets over de juistheid van de gegevens die in deze bestanden staan. Ook bij de herberekening van de commissieopbrengsten in [applicatie A] heeft hij niet de betrouwbaarheid van de input gecontroleerd (feit ee).

De door de externe accountant uitgevoerde cijferanalyse (feit dd) heeft geen voldoende en geen geschikte controle-informatie opgeleverd over het commissiepercentage en de omzet, omdat deze is uitgevoerd op het niveau van de totale omzet. Daarmee heeft de cijferbeoordeling onvoldoende diepgang om een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen. Daarnaast heeft de externe accountant nagelaten om verwachtingen te formuleren ten behoeve van de cijferanalyses en de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek. Ook heeft hij nagelaten de aannemelijkheid van de verklaringen die de controlecliënt heeft gegeven voor de geconstateerde verschillen te toetsen aan onderliggende documenten. De cijferanalyses is aldus niet uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten in COS 520, omdat deze onvoldoende diepgang heeft om een afwijking van materieel belang te onderkennen (COS 520.5a), omdat de externe accountant niet heeft geëvalueerd of zijn verwachting geschikt en precies genoeg is (COS 520.5c), hij geen drempelbedragen heeft bepaald (COS 520.5d) en hij geen onderzoek heeft gedaan naar verschillen (COS 520.7).

Ook met de deelwaarneming op verkooptransacties (feit ff) en de werkzaamheden rondom de facturatie en afloop van debiteuren (feit gg) is geen controle-informatie verkregen over de juistheid van de commissiepercentages in [applicatie A]. Ook de gegevensgerichte controlewerkzaamheden zijn derhalve niet geschikt om de juistheid van de input in [applicatie A] te controleren.

Dat betekent dat de externe accountant heeft nagelaten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de juistheid van de commissiepercentages, terwijl dit één van de relevante variabelen is voor de volledigheid van de commissieopbrengsten.

De andere relevante variabele voor de volledigheid van de omzet vormen de $\text{[redacted]} (\text{[redacted]} * \text{[redacted]})$ (feit l). Ten aanzien daarvan heeft de externe accountant onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd.

De externe accountant heeft in het geheel nagelaten de database waarin [redacted] zijn opgenomen, [database B], in de controle te betrekken. De IT-werkzaamheden zagen alleen op de database waarin de commissiepercentages werden opgenomen (feit ii). Hij heeft de juistheid van de input in [database B] aldus niet gecontroleerd. Ook de systeemgerichte werkzaamheden ten aanzien van de interne beheersingsmaatregelen en de gegevensgerichte werkzaamheden die zijn uitgevoerd ten aanzien van de commissiepercentages, geven geen voldoende en geen geschikte controle-informatie over de juistheid van de [redacted] (feit jj). Die werkzaamheden zagen immers niet op de [redacted] , maar enkel op de commissiepercentages.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

25 van 104

Zienswijze Deloitte

Hoewel Deloitte in haar zienswijze aangeeft niet alle bevindingen van de AFM te onderschrijven, heeft zij ervoor gekozen niet de juridische discussie over de juistheid van de bevindingen voorop te stellen. Deloitte heeft in haar zienswijze niet inhoudelijke gereageerd op de geconstateerde feiten en overtredingen aangaande het controledossier [A].

5.1.3 Conclusie

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

5.2 [B]

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

5.2.1 Samenvatting

De externe accountant heeft bij de wettelijke controle van [B] over 2012 onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de omzet uit

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

26 van 104

detachering en de over de waardering van de goodwill van [B] (COS 500.6). Deze posten zijn van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel.

De externe accountant heeft IT-specialisten in het controleteam opgenomen vanwege het belang en de complexiteit van de automatiseringsomgeving. De externe accountant heeft gebruikgemaakt van deskundigen bij de controle van de waardering van de goodwill.

Volledigheid omzet

De externe accountant heeft gepland een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren om de omzet uit detachering te controleren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het vaststellen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij [B] en het uitvoeren van een verbandscontrole ('jobtime-shoptime'). De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was echter op relevante onderdelen ontoereikend en daarmee kon de externe accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- voldoende inzicht te verkrijgen in de opzet van de relevante interne beheersingsmaatregelen en de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen vast te stellen. De externe accountant heeft bijvoorbeeld niet vastgesteld dat de interne beheersingsmaatregelen in opzet voldoende toezien op de volledigheid van de omzet. De externe accountant heeft ook niet vastgesteld dat de verantwoorde uren zijn geautoriseerd door projectmanagers;
- de maximale capaciteit in uren voldoende op volledigheid te controleren en de indirecte uren voldoende op juistheid. Deze elementen maken deel uit van de verbandscontrole 'jobtime-shoptime' waarmee de externe accountant de volledigheid van de verantwoorde uren wilde vaststellen. De maximale urencapaciteit heeft de externe accountant tussentijds aangesloten op de salarisadministratie, maar hij heeft geen opvolging gegeven aan een geconstateerd relevant verschil in dagen tussen de dagen in de verbandscontrole en de salarisadministratie. De externe accountant heeft voor de indirecte uren een vergelijking gemaakt met het voorgaande boekjaar maar heeft voor deze cijferanalyse geen verwachting vooraf geformuleerd, geen drempelbedrag gedefinieerd en geen toereikende verklaring voor de verschillen verkregen. De externe accountant heeft aldus bij de cijferanalyse niet de vereisten van COS 520 in acht genomen.

Waardering goodwill

De goodwill is ontstaan bij acquisities. Op de goodwill heeft [B] een bijzondere waardevermindering toegepast op grond van een impairmentanalyse. Het gebruikte model is de 'discounted cash flow' waarin het budget van het opvolgende boekjaar het uitgangspunt is. Overige relevante veronderstellingen in de berekening zijn de WACC⁹, de verwachte productiviteit, de verwachte fte-groei en de verwachte (salaris)kostenstijging. De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren om de waardering van de goodwill te controleren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit het beoordelen van de veronderstellingen die [B] in de berekeningen heeft gebruikt. De uitvoering van deze werkzaamheden was echter ontoereikend en daarmee kon de

⁹ Weighted average cost of capital. Dit is een kengetal dat uitdrukking geeft aan de kosten die een bedrijf maakt voor het vermogen waarmee het bedrijf wordt gefinancierd.

externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkrijgen. De externe accountant heeft namelijk nagelaten de redelijkheid van de veronderstellingen te beoordelen die aan de bijzondere waardevermindering ten grondslag liggen. De externe accountant heeft de door hem ingeschakelde deskundige de opdracht gegeven de geschiktheid van het model en de toegepaste WACC te beoordelen. De externe accountant heeft zelf de conclusie over de overige veronderstellingen gevormd. Hij heeft echter onvoldoende de redelijkheid van de inschattingen over fte-groei, productiviteit en salariskosten getoetst, bijvoorbeeld door ze te vergelijken met marktonderzoeken of de werkelijke cijfers van de eerste maanden van 2013. De externe accountant heeft aldus niet de vereisten van COS 540 in acht genomen.

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

De externe accountant heeft aldus bij de wettelijke controle van [B] over 2012 in strijd gehandeld met COS 200.17 en COS 500.6, waarbij hij tevens het bepaalde in COS 520.5, COS 520.7, COS 540.6 en COS 540.15b niet in acht heeft genomen. De geconstateerde tekortkomingen brengen tevens mee dat de externe accountant in strijd heeft gehandeld met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid, alsmede van professioneel gedrag, zoals neergelegd in artikel A-100.4 VGC, zoals verder uitgewerkt in artikel A-130 en A-150 VGC.

5.2.2 Volledigheid van de omzet

5.2.2.1 Norm

COS 200 paragraaf 17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.’

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

COS 520 paragraaf 5 luidt: ‘Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, hetzij alleen dan wel in combinatie met detailcontroles als gegevensgerichte werkzaamheden overeenkomstig Standaard 330, dient de accountant:

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

COS 520 paragraaf 7 luidt: ‘Indien cijferanalyses die zijn uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard fluctuaties of relaties aan het licht brengen die inconsistent zijn met andere relevante informatie of waarvan het verschil met verwachte waarden een significant bedrag vormt, dient de accountant deze verschillen te onderzoeken door:

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

COS 540 paragraaf 6 luidt: ‘De doelstelling van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of:

- a. De schattingen in de financiële overzichten, met inbegrip van schattingen van reële waarde, opgenomen dan wel toegelicht, redelijk zijn; en
- b. De daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn, binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.’

COS 540 paragraaf 15 aanhef en onder b luidt: ‘Voor schattingen die leiden tot significante risico’s dient de accountant in aanvulling op andere gegevensgerichte werkzaamheden die worden uitgevoerd om te voldoen aan de vereisten van Standaard 330 de volgende zaken te evalueren:

- a. (...)
- b. De vraag of de door het management gehanteerde significante veronderstellingen redelijk zijn.’

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 29 van 104

5.2.2.2 Feiten onderzoeksrapport

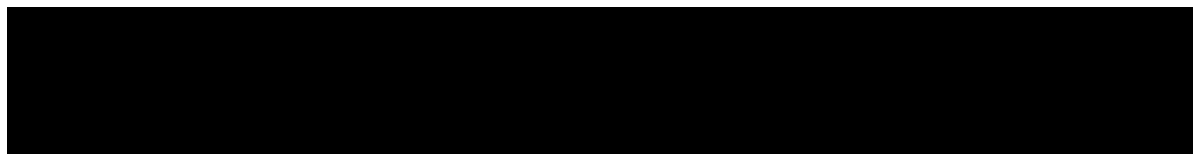
Algemeen

- a. De omzet van de Nederlandse werkmaatschappij van [B] bedraagt circa € [REDACTED]. Daarmee vormt de omzet van de Nederlandse werkmaatschappij [REDACTED]% van de totale omzet van [B].

In haar zienswijze op pagina 1 spreekt Deloitte van een omzet van de Nederlandse werkmaatschappij van € [REDACTED] (die volgens Deloitte wel ook [REDACTED]% van de totale omzet van [B] bedraagt). In de presentatie die Deloitte in november 2013 aan AFM heeft gegeven, is echter een omzet van € [REDACTED] vermeld. De conclusie en bevindingen van de AFM waren niet anders geweest bij een omzet van de Nederlandse werkmaatschappij van € [REDACTED], omdat ook dit bedrag absoluut en relatief significant is voor de totale omzet van [B], en vele malen de materialiteit overstijgt. De AFM houdt in dit geval het bedrag aan dat zij in het Rapport voorlopige conclusie en bevindingen heeft benoemd en dat het uitgangspunt is geweest tijdens het onderzoek ter plaatse.

- b. De omzet van de Nederlandse werkmaatschappij is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De externe accountant heeft de vastgesteld bepaald op € [REDACTED].

c.



- d. De externe accountant heeft ten aanzien van de volledigheid van de [REDACTED]-opbrengsten omzet ten minste één relevant significant risico geïdentificeerd:

€ [REDACTED] - incomplete recording of prices

Revenues are understated due to incomplete recording of hours worked (hours Q (completeness) (...))

- e. De externe accountant heeft een combinatie van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden gepland en uitgevoerd om de volledigheid van de [REDACTED]-opbrengsten vast te stellen.

Planning van de controle

- f. De geplande systeemgerichte werkzaamheden bestaan uit een beoordeling van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen van [B]. [B] maakt voor de projectadministratie en de financiële administratie gebruik van het computersysteem [REDACTED]. Voor de administratie van de lonen en de salarissen gebruikt [B] het HR-softwareprogramma van [REDACTED]. De externe accountant heeft voor de IT-werkzaamheden IT-auditors (Deloitte ERS) in zijn team opgenomen.

- g. De geplande gegevensgerichte werkzaamheden bestaan voornamelijk uit een beoordeling van de door [B] opgestelde 'shoptime-jobtime'-analyse.

Uitgevoerde werkzaamheden

Systeemgerichte controlewerkzaamheden

- h. De externe accountant heeft de effectieve werking van de volgende twee interne beheersingsmaatregelen beoordeeld:

1. Autorisatie door de projectmanager van de gewerkte uren.
2. Autorisatie door de opdrachtgever van de gewerkte uren.

Ad 1) Autorisatie door de projectmanager van de gewerkte uren

- i. De externe accountant heeft met behulp van de IT-auditor de autorisatie van gewerkte uren door de projectmanager, die ook commercieel verantwoordelijk is voor het project, beoordeeld. De IT-auditor heeft vastgesteld dat 35 medewerkers in de projectadministratie van [REDACTED] de rol van projectmanager hebben en dat alleen medewerkers met deze rol de verantwoorde uren kunnen autoriseren.
- j. Door de IT-auditor is verder aan de externe accountant gerapporteerd dat hijzelf nog vast moet stellen of de medewerkers die volgens de projectadministratie projectmanagers zijn, dat ook daadwerkelijk zijn.
- k. De externe accountant heeft dit niet opgevolgd en niet beoordeeld of de overzichten van de gewerkte uren ('job sheets') wel daadwerkelijk door deze medewerkers (de projectmanagers) worden geautoriseerd.
- l. De externe accountant heeft niet onderkend dat twee van de vijf projectmanagers met wie hij gedurende de controle heeft gesproken, niet voorkomen op het overzicht van medewerkers met de genoemde bevoegdheid van een projectmanager in de projectadministratie [REDACTED]. Zo heeft de externe accountant gesproken met projectmanagers [REDACTED] en [REDACTED], maar niet opgemerkt dat deze personen niet op het overzicht van projectmanagers voorkomen.
- m. De externe accountant heeft dus niet de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel 'autorisatie van de gewerkte uren door de projectmanager' vastgesteld.

Ad 2) Autorisatie door de opdrachtgever van de gewerkte uren

- n. De externe accountant heeft ten aanzien van 24 geselecteerde projecten beoordeeld of de opdrachtgever het overzicht met gewerkte uren ('job sheets' of werkbriefjes) heeft geautoriseerd. Deze interne beheersingsmaatregel heeft betrekking op de *juistheid* van de verantwoorde uren.
- o. Het meer specifieke risico van verschuivingsgevaar – het risico dat uren die op [REDACTED]-projecten zijn gemaakt, op vaste-prijs-projecten worden geboekt – wordt door de autorisatie van de gewerkte uren door opdrachtgevers niet gemitigeerd. Deze interne beheersingsmaatregel is namelijk niet opgezet voor vaste-prijs-projecten. De opdrachtgevers van dit type projecten autoriseren niet de juistheid van de uren

die op die projecten staan, waardoor niet vastgesteld wordt of uren die bij vaste-prijs-projecten zijn verantwoord, op [REDACTED]-projecten hadden moeten worden verantwoord.

- p. De interne beheersingsmaatregel ‘autorisatie van de gewerkte uren door de opdrachtgever’ mitigeert in opzet niet het risico van onvolledigheid van de uren, en is dus niet geschikt voor de externe accountant om controle-informatie over de volledigheid van de omzet te verkrijgen.

Tussenconclusie

- q. Uit dit alles volgt dat de externe accountant de effectieve werking van één interne beheersingsmaatregel niet heeft vastgesteld (feit i t/m m) en dat de andere interne beheersingsmaatregel op zichzelf in opzet niet geschikt is om het significante risico af te dekken (feit n t/m p).

Gegevensgerichte controlewerkzaamheden

- r. De externe accountant heeft een vervroegde balanscontrole (‘hard close’) uitgevoerd op de cijfers van 30 september 2012. Daarnaast heeft hij gegevensgerichte werkzaamheden verricht om de cijfers per 31 december 2012 te controleren.
- s. De externe accountant heeft de volgende gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd:
1. Tijdens de ‘hard close’ en de eindejaarscontrole is het door [B] opgestelde verband ‘shoptime – indirecte uren = jobtime’ beoordeeld.
 2. Enkele cijferanalyses uitgevoerd ten aanzien van de omzet (waaronder [REDACTED]-opbrengsten).
 3. Besprekingen met vijf projectmanagers over de te verwachten kosten van vaste-prijs-projecten.

Ad 1) Beoordeling ‘shoptime – indirecte uren = jobtime’

- t. In de verbandscontrole kan de ‘shoptime’ worden gekenmerkt als de maximale urencapaciteit. De ‘shoptime’ dient overeen te komen met het maximaal aantal beschikbare uren (bijvoorbeeld 40 uur per week op basis van een volledige werkweek). De ‘jobtime’ komt overeen met het aantal declarabele uren, dus het aantal uren dat bij de klant in rekening kan worden gebracht. Deze declarabele uren zijn verantwoord als omzet. Om de volledigheid van de omzet vast te stellen is de volledigheid van de ‘jobtime’ relevant. Daartoe vergelijkt de externe accountant de ‘shoptime’ verminderd met het aantal indirecte uren met de ‘jobtime’. De externe accountant controleert dus:

- 1a) de shoptime op volledigheid; en
- 1b) de indirecte uren op juistheid.

Ad 1a) Volledigheid van de ‘shoptime’ (maximale urencapaciteit)

- u. De externe accountant heeft voor het intern opgestelde verband per 30 september 2012 de maximale urencapaciteit (‘shoptime’) aangesloten op de salarisadministratie in [REDACTED]. Hij heeft op basis van deze aansluiting geconstateerd dat er in de salarisadministratie 1.760 dagen meer geregistreerd zijn dan op

grond van de maximale capaciteit zou worden verwacht.

- v. De externe accountant heeft dit verschil niet nader opgevolgd. De externe accountant heeft uitsluitend opgemerkt dat het verschil te verklaren is door parttimers. Deze verklaring is niet nader onderbouwd.
- w. Ten aanzien van het 'shoptime-jobtime'-verband dat [B] heeft opgesteld per 31 december 2012 heeft de externe accountant vastgelegd dat hij de aansluiting tussen de maximale urencapaciteit en salarisadministratie in [REDACTED] heeft gemaakt. In het controledossier is deze aansluiting echter niet zichtbaar gemaakt. De aansluiting is ook niet achteraf na te gaan, omdat de [REDACTED] opgave per 31 december 2012 in het controledossier ontbreekt.

Ad 1b) Juistheid van de indirecte uren

- x. In de door [B] opgestelde 'shoptime-jobtime'-overzichten zijn de indirecte uren vermeld. De indirecte uren over 2012 bedragen circa [REDACTED]% van de totale uren.
- y. De externe accountant heeft de indirecte uren in het overzicht van 30 september 2012 vergeleken met de indirecte uren per 31 december 2011. De externe accountant heeft daarbij uitsluitend benoemd dat de stijging van de indirecte uren ten opzichte van het voorgaande jaar in lijn is met de daling van de omzet: 'We note an increase in indirect hours, which is in line with the decrease in overall revenue'.
- z. De externe accountant heeft geen onafhankelijke verwachting opgesteld. Hij heeft eveneens geen drempelbedrag gedefinieerd. Hij heeft voorts geen toereikende verklaring voor verschillen verkregen.

Ad 2) Cijferanalyses

- aa. De cijferanalyse die de externe accountant per 31 december 2012 heeft uitgevoerd ten aanzien van de omzet en de kostprijs van de omzet, betreft een vergelijking tussen de [REDACTED]-opbrengsten van het boekjaar en de [REDACTED]-opbrengsten van het voorgaande boekjaar. De externe accountant heeft uitsluitend een globale cijferanalyse uitgevoerd en niet de geplande gegevensgerichte cijferanalyse. Met deze cijferbeoordeling is geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de omzet en de kostprijs omzet, omdat deze is uitgevoerd op het niveau van de totale omzet. Daarmee heeft de cijferbeoordeling onvoldoende diepgang om een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen. Daarnaast heeft de externe accountant nagelaten om verwachtingen te formuleren ten behoeve van de cijferanalyses, de omvang te bepalen van een eventueel verschil dat aanvaardbaar is zonder nader onderzoek, en de aannemelijkheid van de verklaringen die de controlecliënt heeft gegeven voor de geconstateerde verschillen te toetsen aan onderliggende documenten.
- bb. Daarnaast heeft de externe accountant bij de uitvoering van de cijferanalyse per 30 september 2012 een beoordeling uitgevoerd op het gemiddelde uurtarief door de gerealiseerde [REDACTED]- omzet te delen door het aantal directe uren dat op de [REDACTED]- projecten is geschreven. Dit berekende uurtarief is vergeleken met het gemiddelde uurtarief uit een deelwaarneming van de contracten die gegevensgericht

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

33 van 104

beoordeeld zijn. Uit deze vergelijking komt een afwijking naar voren van €5 a €7 per uur. De externe accountant heeft dit niet als verschil geïdentificeerd en niet opgevolgd.

Ad 3) Besprekingen met vijf projectmanagers over te verwachten kosten vaste-prijs-projecten

- cc. De externe accountant heeft daarnaast besprekingen met vijf projectmanagers gevoerd waarbij de te verwachten kosten van vaste-prijs-projecten zijn besproken. Omdat uitsluitend te verwachten kosten (van vaste-prijs-projecten) onderwerp van bespreking waren, heeft de externe accountant daarmee geen controle-informatie verkregen over de opbrengsten (van de -projecten).

Tussenconclusie

- dd. Gezien dit alles heeft de externe accountant onvoldoende gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie over de volledigheid van de verantwoorde te verkrijgen en daarmee aldus de gebreken in de systeemgerichte controlewerkzaamheden niet kunnen ondervangen.

5.2.2.3 Analyse

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

De omzet van de Nederlandse werkmaatschappij van [B] bedraagt met € circa % van de totale omzet van [B] (feit a). Deze omzet is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel (feit b). De materialiteit is door de externe accountant vastgesteld op €. Hij verder heeft ten minste één significant risico ten aanzien van de volledigheid van de omzet geïdentificeerd (feit d). De externe accountant heeft een combinatie van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de -opbrengsten. Met de uitgevoerde werkzaamheden heeft hij echter geen voldoende en geen geschikte controle-informatie gekregen. Hij heeft onvoldoende controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd ten aanzien van de volledigheid van de -opbrengsten.

De omzet in Nederland bestaat voor circa % uit detachering op basis van het werkelijke aantal bestede uren (), voor circa % uit vaste-prijs-contracten ('fixed prices') en voor circa % uit servicecontracten (feit c). Voor de controle van de volledigheid van de omzet is de controle van de volledigheid van de omzet op basis van dan ook bepaald van belang. Daarvoor is op haar beurt de volledigheid van de

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 34 van 104

verantwoorde uren van belang, omdat dat de basis van de -omzet vormt. De externe accountant heeft de volledigheid van de verantwoorde uren echter onvoldoende vastgesteld.

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

Systeemgerichte werkzaamheden

De externe accountant heeft gepland om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen ‘autorisatie van de gewerkte uren door de projectmanager’ en ‘autorisatie van de gewerkte uren door de opdrachtgever’ vast te stellen (feit f en h).

De externe accountant heeft van de eerste interne beheersingsmaatregel niet de effectieve werking vastgesteld en heeft voorts ten aanzien van de tweede interne beheersingsmaatregel niet onderkend dat die in opzet niet adequaat is voor het doel van zijn controle. De AFM licht dit hierna ten aanzien van beide interne beheersingsmaatregelen toe.

De effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel ‘autorisatie van de gewerkte uren door de projectmanager’ is niet vastgesteld (feit i t/m feit m)

In de eerste plaats heeft de externe accountant niet de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel van autorisatie van de gewerkte uren door de projectmanager vastgesteld, omdat hij niet heeft beoordeeld of de projectmanagers daadwerkelijk de overzichten van de gewerkte uren hebben geautoriseerd (feit k). Hij heeft dus niet gecontroleerd of de interne beheersingsmaatregel effectief werkt.

De externe accountant heeft in de tweede plaats niet vastgesteld dat de medewerkers die de gewerkte uren mogen autoriseren ook daadwerkelijk de daartoe bevoegde projectmanagers zijn (feit j). Dit blijkt in de praktijk niet het geval te zijn, aangezien de externe accountant gesprekken heeft gevoerd met vijf medewerkers die in de praktijk als projectmanager functioneren, waarvan er twee niet zijn opgenomen op het overzicht met de 35 medewerkers die in het systeem de rol ‘projectmanager’ en dus de bevoegdheid om te autoriseren hebben (feit l).

De externe accountant heeft gezien de twee hiervoor genoemde redenen dus niet vastgesteld dat de interne beheersingsmaatregel ‘autorisatie van de gewerkte uren door de daartoe bevoegde personen’ effectief werkt.

De interne beheersingsmaatregel ‘autorisatie door de opdrachtgever van de gewerkte uren’ is in opzet niet adequaat (feit n t/m feit p)

De externe accountant heeft voorts niet onderkend dat de interne beheersingsmaatregel ‘autorisatie van de gewerkte uren door de opdrachtgever’ op zichzelf in opzet niet adequaat is om de volledigheid van de omzet vast te stellen.

Voor de volledigheid van de omzet is de volledigheid van de verantwoorde uren in [REDACTED]-projecten van belang. De interne beheersingsmaatregel ‘autorisatie van gewerkte uren door opdrachtgevers’ levert echter uitsluitend controle-informatie over de juistheid van de verantwoorde uren op, maar niet over de volledigheid van de verantwoorde uren. De opdrachtgever heeft een financiële prikkel om geen correctie aan te brengen als er meer uren zijn gewerkt dan de ‘job sheet’ aangeeft; hij betaalt immers voor elk gewerkt uur. De interne beheersingsmaatregel van autorisatie van gewerkte uren door opdrachtgevers ziet vanwege dit tegengestelde belang niet op de volledigheid van de verantwoorde uren, maar (alleen) op de juistheid ervan (feit n). Met deze interne beheersingsmaatregel kan dan ook niet het significante risico van de volledigheid van de verantwoorde uren worden gemitigeerd.

Tevens betreft deze interne beheersingsmaatregel alleen de [REDACTED]-projecten en niet de vaste-prijs-projecten, waardoor het risico op onvolledigheid van [REDACTED]-opbrengsten als gevolg van verschuiving naar vaste-prijs-projecten niet wordt gemitigeerd. Een werknemer zou zijn uren bijvoorbeeld op vaste-prijs-projecten kunnen schrijven om de gemaakte uren op [REDACTED]-projecten buiten de administratie om te kunnen factureren en betaald te krijgen. Dit risico wordt niet gemitigeerd met de autorisatie van de gewerkte uren door de opdrachtgever. Dat komt doordat [B] deze interne beheersingsmaatregel niet heeft opgezet voor vaste-prijs-projecten (feit o). Hierdoor kan niet worden vastgesteld of de uren die bij vaste-prijs-projecten zijn opgegeven, eigenlijk op [REDACTED]-projecten verantwoord hadden moeten worden. Met deze interne beheersingsmaatregel kan dan ook onvoldoende het significante risico van onvolledigheid van de uren worden gemitigeerd.

De externe accountant heeft dus ten onrechte op de effectieve werking van deze twee interne beheersingsmaatregelen gesteund en heeft met deze werkzaamheden geen controle-informatie over de volledigheid van de [REDACTED]-opbrengsten verkregen.

Gegevensgerichte werkzaamheden

De externe accountant heeft voorts onvoldoende gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de omzet.

De externe accountant heeft gepland om de verbandscontrole ‘shoptime – indirecte uren = jobtime’ die [B] had opgesteld, te controleren. Voordat de externe accountant zich op deze verbandscontrole die door [B] is opgesteld kan baseren, dient hij de betrouwbaarheid van de gebruikte gegevens vast te stellen. De externe accountant heeft dat echter onvoldoende gedaan. Hij heeft (1a) de volledigheid van de shoptime (maximale urencapaciteit) en (1b) de juistheid van de indirecte uren onvoldoende gecontroleerd. De uitkomst van de ‘shoptime’ minus indirecte uren is daardoor onvoldoende gecontroleerd. Dat betekent dat ook een vergelijking tussen de door [B] verantwoorde uren (ist ‘jobtime’) en de uitkomst van het verband (soll ‘jobtime’) geen voldoende en geen geschikte controle-

Datum	16 maart 2016
Ons kenmerk	██████████
Pagina	36 van 104

informatie over de volledigheid van de verantwoorde uren oplevert. Voorts heeft hij (2) uit cijferanalyses en (3) besprekingen met projectmanagers geen of onvoldoende controle-informatie verkregen.

Ad 1a) Volledigheid van de shoptime (maximale urencapaciteit (feit u t/m feit w))

In de verbandscontrole is 'shoptime' te kenmerken als de maximale urencapaciteit. [B] heeft zowel per 30 september 2012 als per 31 december 2012 een verbandscontrole opgesteld. Bij de controle van het verband dat [B] per 30 september 2012 heeft opgesteld, heeft de externe accountant de 'shoptime' die [B] in het verband heeft gebruikt, aangesloten op de salarisadministratie in het systeem ██████████. De accountant heeft vervolgens vastgesteld dat de salarisadministratie 1.760 méér dagen bevat dan waar [B] in haar eigen verbandscontrole vanuit is gegaan (feit u). De externe accountant heeft aan dit niet verwaarloosbare verschil in het geheel geen nadere opvolging gegeven (feit v). Met de soll-positie worden vervolgens de geschreven uren gecontroleerd. Het verschil had dus in ieder geval door de externe accountant opgevolgd moeten worden om het 'shoptime-jobtime'-verband een betrouwbaar controlemiddel voor de volledigheid van de omzet te laten zijn.

De externe accountant heeft eveneens het door [B] opgestelde verband per 31 december 2012 in het controledossier opgenomen. Ten aanzien van die verbandscontrole bevinden zich in het controledossier geen documenten die de uitvoering van werkzaamheden door de accountant aantonen. Hij heeft uitsluitend vastgelegd dat hij een aansluiting tussen de uren in de projectadministratie en de uren in ██████████ heeft gemaakt, maar uit het controledossier blijkt dit niet (feit w). De enkele aantekening dat een accountant iets heeft gedaan, is onvoldoende om aan te nemen dat werkzaamheden ook zijn uitgevoerd. Voorts heeft hij zich per jaareinde niet afgevraagd of er nog steeds een verschil tussen ██████████ en de maximale urencapaciteit in de verbandscontrole aanwezig is, laat staan dat hij daar wat mee heeft gedaan.

Hieruit volgt dat de externe accountant onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de maximale urencapaciteit.

Ad 1b) Juistheid van de indirecte uren (feit x t/m feit z)

Ook het tweede element dat van belang is om de soll-positie te kunnen bepalen – de indirecte uren – heeft de externe accountant onvoldoende gecontroleerd. De externe accountant heeft weliswaar controlewerkzaamheden verricht, maar deze zijn onvoldoende om de juistheid van de indirecte uren te kunnen vaststellen. De externe accountant heeft de indirecte uren per 30 september 2012 vergeleken met de indirecte uren van het voorgaande boekjaar. Hij heeft daarbij een stijging van het aantal indirecte uren opgemerkt, maar daarbij uitsluitend opgemerkt dat die stijging in lijn is met de daling van de omzet (feit y). Ook deze controlewerkzaamheden zijn door de externe accountant onvoldoende uitgevoerd.

In de eerste plaats is de door de externe accountant uitgevoerde cijferanalyse (feit y en z) niet uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten in COS 520, omdat deze onvoldoende diepgang heeft om een afwijking van materieel belang te onderkennen (COS 520.5a), omdat de externe accountant niet heeft geëvalueerd of zijn verwachting geschikt en precies genoeg is (COS 520.5c), hij geen drempelbedragen heeft bepaald (COS 520.5d) en hij geen onderzoek heeft gedaan naar verschillen (COS 520.7).

Naast een vergelijking met de indirecte uren van het voorgaande jaar had de externe accountant in de tweede plaats de verantwoorde uren van de medewerkers die uitsluitend indirecte werkzaamheden uitvoeren bijvoorbeeld kunnen vergelijken met hun contracturen. Verder had de externe accountant de vakantie-uren van de directe medewerkers kunnen beoordelen. Ook had de externe accountant de indirecte uren als gevolg van ziekte kunnen vergelijken met het ziekteverzuimpercentage zoals gerapporteerd door een Arbodienst om zekerheid te krijgen over de juistheid van deze indirecte uren. De externe accountant heeft deze of andere werkzaamheden echter niet uitgevoerd.

Hieruit volgt dat de externe accountant ook onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de juistheid van de directe uren.

De externe accountant heeft dus beide elementen (1a en 1b) die de soll-positie bepalen in de verbandscontrole 'shoptime - indirecte uren = jobtime' onvoldoende gecontroleerd. Hierdoor is de soll-positie onvoldoende betrouwbaar. Dit heeft tot gevolg dat de vergelijking tussen de verantwoorde uren (ist-positie 'jobtime') en de uitkomst van het verband (soll-positie 'jobtime') geen voldoende en geen geschikte controle-informatie oplevert om de volledigheid van de verantwoorde uren te kunnen vaststellen.

Ad 2) Cijferanalyses (feit aa t/m bb)

De externe accountant heeft een vergelijking gemaakt tussen de [REDACTED]-opbrengsten van boekjaar 2012 en de [REDACTED]-opbrengsten van het daaraan voorafgaande boekjaar (feit aa). Ook daarmee heeft hij geen geschikte controle-informatie verkregen over de volledigheid van de omzet. Deze vergelijking is niet geschikt om controle-informatie over de omzet te verkrijgen.

De externe accountant heeft bij de uitvoering van de cijferanalyse een beoordeling uitgevoerd op het gemiddelde uurtarief door de gerealiseerde [REDACTED]- omzet te delen door het aantal directe uren dat op de [REDACTED]-projecten is geschreven. Dit berekende uurtarief is vergeleken met het gemiddelde uurtarief uit een deelwaarneming van de contracten die gegevensgericht beoordeeld zijn. Uit deze vergelijking komt een afwijking naar voren van €5 à €7 per uur (feit bb). De externe accountant heeft dit verschil echter ten onrechte niet opgevolgd.

De door de externe accountant uitgevoerde cijferanalyse (feit aa) is niet uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten in COS 520, omdat deze onvoldoende diepgang heeft om een afwijking van materieel belang te onderkennen (COS 520.5a), omdat de externe accountant niet heeft geëvalueerd of haar verwachting geschikt en precies genoeg is (COS 520.5c), zij geen drempelbedragen heeft bepaald (COS 520.5d) en zij geen onderzoek heeft gedaan naar verschillen (COS 520.7). De uitgevoerde cijferanalyse geeft dus geen voldoende en geen geschikte controle-informatie.

Ad 3) Besprekingen met projectmanagers (feit cc)

De externe accountant heeft ook met de bespreking die hij heeft gevoerd met vijf projectmanagers geen controle-informatie verkregen. Deze bespreking ging immers, anders dan waar Deloitte in haar zienswijze vanuit gaat,

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 38 van 104

uitsluitend over de te verwachten kosten van de vaste-prijs-projecten; (zie feit cc). Ook in zoverre heeft de externe accountant dus geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen.

Zienswijze Deloitte op het concept-rapport ten aanzien van systeemgerichte werkzaamheden

In haar zienswijze geeft Deloitte aan dat de feiten bij de systeemgerichte werkzaamheden details missen. Zo heeft de IT-auditor volgens Deloitte nog een andere interne beheersingsmaatregel op effectieve werking getest die inhoudt dat een medewerker uitsluitend op een project uren kan schrijven als hij lid is van het projectteam.

Deloitte voert voorts aan de externe accountant voor 25 geselecteerde projecten niet alleen heeft vastgesteld dat de opdrachtgever het overzicht met gewerkte uren ('job sheets' of werkbriefjes) heeft geautoriseerd (feit n), maar ook dat:

- de door de opdrachtgever geautoriseerde uren gelijk zijn aan de in de projectadministratie verantwoorde en geautoriseerde uren;
- het op de factuur gepresenteerde aantal uren gelijk is aan het aantal door de opdrachtgever geautoriseerde uren en de in de projectadministratie verantwoorde en geautoriseerde uren;
- het op de factuur gepresenteerde aantal uren en uurtarief overeenkomt met de door de opdrachtgever geautoriseerde uren en de in de projectadministratie verantwoorde en geautoriseerde uren en het uurtarief conform contract.

Deloitte wil daarnaast, ten aanzien van het verwijt dat de effectieve werking van de autorisatie van uren door de projectmanager onvoldoende is vastgesteld, de volledigheid van de verantwoorde uren in perspectief plaatsen. Deloitte geeft daarbij aan dat [B] de komende jaren op een sterke omzetgroei inzet en dat elke week overzichten met "missing hours" en nog te autoriseren uren worden verspreid en maandelijks onder de Raad van Toezicht, het MT en 'VL' worden verspreid. Daarbij worden ook vragen over het aantal indirecte uren e.d. gesteld.

Tot slot voert Deloitte aan dat de medewerkers die als toegewezen projectmanager voor een project verantwoordelijk zijn, weliswaar niet in alle gevallen formeel projectmanager zijn, maar wel in de praktijk de enige zijn die de uren kunnen autoriseren.

Zienswijze Deloitte op het concept-rapport ten aanzien van gegevensgerichte werkzaamheden

In haar zienswijze geeft Deloitte aan dat zij het verschil tussen de verbandscontrole en de salarisadministratie van 1.760 dagen inderdaad niet heeft opgevolgd. Volgens haar is uiteindelijk gebleken dat geen rekening is gehouden met parttimers. Deloitte voert aan dat het verschil echter de materialiteitsgrens niet overschrijdt, zodat de externe accountant dit verschil niet had hoeven opvolgen.

Deloitte voert verder aan dat in de verbandscontrole voor de indirecte uren van een percentage van ■% moet

worden uitgegaan.

Reactie AFM ten aanzien van systeemgerichte werkzaamheden

De AFM heeft (als feit k) vastgesteld dat de externe accountant niet heeft vastgesteld dat de medewerkers die de gewerkte uren mogen autoriseren, ook daadwerkelijk de daartoe bevoegde projectmanagers zijn. Deloitte brengt daar tegenin dat door de IT-auditor wel een andere interne beheersingsmaatregel op effectieve werking is getest: deze interne beheersingsmaatregel houdt in dat een medewerker uitsluitend op een project uren kan schrijven als hij lid is van het projectteam. De verwijzing naar die andere interne beheersingsmaatregel helpt Deloitte alleen niet, omdat ook van de andere interne beheersingsmaatregel waar Deloitte naar verwijst, de effectieve werking niet is vastgesteld. De IT-auditor heeft namelijk uitsluitend van één medewerker van [B] vastgesteld dat deze medewerker geen uren op een project kon schrijven waar hij niet toe bevoegd was. Dit betekent dat hij voor deze medewerker heeft vastgesteld dat het systeem in die zin werkt zoals het zou moeten werken. De externe accountant heeft echter niet vastgesteld dat alle projectmedewerkers de juiste rechten toegekend hebben gekregen, namelijk alleen de rechten voor de projecten waar zij werkzaamheden voor verrichten. Hierdoor heeft de externe accountant niet vastgesteld dat alleen bevoegde medewerkers in staat zijn om uren te verantwoorden op projecten. Ook de effectieve werking van de andere interne beheersingsmaatregel waar Deloitte naar verwijst, is dus niet vastgesteld.

De AFM stelt in de tweede plaats vast dat met de uitvoering van de door Deloitte in haar zienswijze genoemde aanvullende werkzaamheden ten aanzien van de geselecteerde projecten (feit n), de externe accountant geen controle-informatie over de volledigheid van de verantwoorde uren heeft verkregen, omdat hiermee uitsluitend wordt vastgesteld dat de in de projectadministratie verantwoorde en door de opdrachtgever geautoriseerde uren aan elkaar gelijk zijn, en ook als zodanig zijn gefactureerd en tegen het juiste tarief. Dit zegt iets over de juistheid van de uren en facturatie, maar niet over de volledigheid ervan (feit n en o).

Overigens spreekt Deloitte van 25 in plaats van 24 geselecteerde projecten. Dit blijkt niet uit het controledossier. Bij de zienswijze is evenmin documentatie gevoegd waar dit uit blijkt. Voor de strekking van de bevinding van de AFM maakt het bovendien geen verschil.

De AFM merkt in de derde plaats, ten aanzien van de overzichten met missing hours en nog te autoriseren uren, op dat in deze overzichten en in de notulen op hoog (overzichts)niveau inderdaad gegevens over (indirecte) uren worden opgenomen. Daarmee is de volledigheid van de uren echter nog niet gecontroleerd. De beschreven werkzaamheden – het verspreiden van overzichten en het stellen van vragen – betreffen ‘monitoring controls’, waarbij het aantal declarabele uren en indirecte uren wordt beoordeeld. Uit het controledossier blijkt echter niet dat de effectieve werking van deze ‘monitoring controls’ is getoetst. Zo zijn de e-mails en notulen waar Deloitte in haar zienswijze aan refereert wel opgenomen in het controledossier, maar heeft de externe accountant hier geen werkzaamheden op verricht, zoals het vaststellen van de betrouwbaarheid van de in de e-mails opgenomen gegevens en de kwaliteit van de beoordeling en opvolging daarvan. Zonder het daadwerkelijk toetsen van de

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 40 van 104

effectieve werking van de ‘monitoring controls’ kan de externe accountant daar niet op steunen. Aan de bevindingen van de AFM doet de zienswijze dus niet af.

Dat geldt tot slot evenzeer voor zover Deloitte aanvoert dat ook medewerkers die niet formeel maar wel in de praktijk de rol van projectmanager vervullen, de gewerkte uren kunnen autoriseren. Dit onderstreept juist het belang dat door de externe accountant wordt vastgesteld dat degenen die de rol van projectmanager in het systeem hebben, dezelfde personen zijn die in de praktijk (formeel of informeel) de bevoegdheid hebben uren te autoriseren. Ook het feit dat de externe accountant niet heeft vastgesteld dat projectmanagers daadwerkelijk uren hebben geautoriseerd (feit k), blijft dus staan.

Reactie AFM ten aanzien van gegevensgerichte werkzaamheden

De AFM stelt in de eerste plaats vast dat de overwegingen ten aanzien van het verschil tussen de verbandscontrole en de salarisadministratie en de onderbouwing daarvoor niet uit het controledossier blijken. Het blijkt evenmin uit documentatie die bij de zienswijze is gevoegd. Uit de zienswijze volgt niet dat deze overwegingen destijds door de externe accountant in de controle zijn betrokken.

De AFM stelt voorts dat de vraag of het verschil de materialiteitsgrens overschrijdt, niet relevant is voor het al dan niet hoeven opvolgen van het verschil tussen de ‘shoptime’ in het verband en de maximale urencapaciteit volgens de salarisadministratie. Een verschil in maximale had door de externe accountant opgevolgd moeten worden om het ‘shoptime-jobtime’-verband een betrouwbaar controlemiddel voor de volledigheid van de omzet te laten zijn.

De AFM merkt verder op dat Deloitte ook in de zienswijze uitsluitend (een verschil in) aansluiting per 30 september 2012 zichtbaar heeft gemaakt. Uit het controledossier blijkt niet hoe de situatie per 31 december 2012 was. Deloitte stelt nu dat het verschil door parttimers wordt veroorzaakt. Deloitte heeft zowel tijdens het onderzoek als in de zienswijze echter geen bewijs aangeleverd dat de externe accountant werkzaamheden heeft verricht ter onderbouwing van het verschil.

Deloitte stelt in de tweede plaats dat voor de indirecte uren van een percentage van ■% moet worden uitgegaan. Dit blijkt niet uit het controledossier. Het blijkt evenmin uit bij de zienswijze gevoegde documentatie. De AFM gaat hier daarom aan voorbij.

De zienswijze van Deloitte op het concept-rapport doet aan de bevindingen van de AFM ten aanzien van zowel de systeemgerichte als ten aanzien van de gegevensgerichte werkzaamheden dus niet af.

5.2.3 Waardering goodwill

5.2.3.1 Norm

COS 200 paragraaf 17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 41 van 104

geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.'

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

5.2.3.2 Feiten onderzoeksrapport

Algemeen

- a. De goodwill bedraagt € [REDACTED]. De daarmee samenhangende bijzondere waardevermindering is € [REDACTED]. Deze posten zijn van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € [REDACTED].
- b. De externe accountant heeft een significant risico onderkend voor de waardering van goodwill.
- c. De geactiveerde goodwill bij [B] is onder andere ontstaan bij de acquisitie van dochterondernemingen [B1] en [B2].
- d. In 2012 heeft [B] per kasstroomgenererende eenheid een analyse van de waardevermindering opgesteld op grond van het 'discounted cash flow' model waarin het budget van 2013 als uitgangspunt was genomen. Belangrijke veronderstellingen in het 'discounted cash flow' model zijn de 'weighted average cost of capital' (WACC), de verwachte productiviteit, de verwachte fte-groei, de verwachte salariskostenstijging en de verwachte overige kostenstijging. Deze veronderstellingen zijn door het management board van [B] in zijn memo aan de Raad van Commissarissen als 'key assumption' aangemerkt.
- e. [B] heeft voor de waardeverminderinganalyse van de twee kasstroomgenererende eenheden drie scenario's opgesteld: 'worst case', 'realistic case' en 'best case'. Voor de kasstroomgenererende eenheid van [B2] baseert het management van [B] de bijzondere waardevermindering op het 'worst case scenario'. Voor de kasstroomgenererende eenheid van [B1] verwerkt het management een bijzondere waardevermindering op basis van een gewogen gemiddelde van de drie scenario's.
- f. De waardeverminderinganalyses hebben geleid tot de aanvullende bijzondere waardevermindering in 2012 van € [REDACTED]. Deze bijzondere waardevermindering heeft voor € [REDACTED] betrekking op [B1] en voor € [REDACTED] op [B2].

Planning

- g. De externe accountant heeft gepland de post goodwill gegevensgericht te controleren.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

42 van 104

- h. De externe accountant heeft aan specialisten van Deloitte Corporate Finance de opdracht gegeven om de WACC te beoordelen. Daarnaast heeft de externe accountant gepland om zelfstandig de overige gehanteerde veronderstellingen (zie feit d) te beoordelen.

Uitvoering

- i. De externe accountant heeft van de specialisten van Deloitte Corporate Finance een rapportage ontvangen. In deze rapportage vermelden de specialisten dat zij de geschiktheid van het toegepaste model en de redelijkheid van de toegepaste WACC hebben beoordeeld. Uit de rapportage blijkt dat zij de 'business assumptions' (veronderstellingen van [B]) niet hebben beoordeeld.

Gegevensgerichte controlewerkzaamheden

- j. De externe accountant heeft geconcludeerd dat hij de veronderstellingen van [B] over de verwachte kosten en opbrengsten voor zowel [B1] als [B2] niet onredelijk vindt. Daarbij heeft hij vastgelegd dat hij voor [B1] rekening heeft gehouden met de verwachte marktontwikkelingen en de verwachte stijging van de productiviteit, onder meer als gevolg van [redacted] en de groei van de [redacted] markt. Ten aanzien van de veronderstellingen voor de bijzondere waardevermindering bij [B2] heeft de externe accountant vastgelegd dat hij deze niet onredelijk acht, gegeven de ontwikkelingen in de markt en de verwachtingen.
- k. Ten aanzien van de beoordeling van de redelijkheid van de veronderstellingen van [B] voor de bijzondere waardevermindering van [B1] heeft de externe accountant per belangrijke veronderstelling een toelichting in het controledossier vastgelegd. Voor de aantallen FTE's over 2013 blijkt uit deze toelichting dat de externe accountant een aansluiting heeft gemaakt met interne rapportages van [B1]. Ten aanzien van de belangrijke veronderstelling 'verwachte productiviteit' blijkt uit de toelichting dat de externe accountant de verwachte productiviteit over 2013 heeft vergeleken met de gerealiseerde productiviteit over de maanden januari 2013 en februari 2013. Ten aanzien van de belangrijke veronderstelling 'verwachte fte-groei' benoemt de externe accountant in de vastgelegde toelichting dat hij deze stijging van [redacted]% niet onrealistisch acht, zonder nadere duiding op grond waarvan. Ten slotte benoemt de externe accountant ten aanzien van de belangrijke veronderstellingen 'verwachte salariskostenstijging' en 'verwachte overige kostenstijging' dat deze stijging van [redacted]% en lijn is met de inflatie en niet onredelijk is.
- l. De externe accountant heeft echter nagelaten om inschattingen over de belangrijke veronderstellingen van de bijzondere waardevermindering van [B1] 'verwachte productiviteit', 'verwachte fte-groei', 'verwachte salariskosten' en de 'verwachte overige kostenstijging' in voldoende mate te toetsen.
- m. Het gerealiseerde productiviteitspercentage over 2012 voor [B1] is echter [redacted]%, terwijl zelfs bij het 'worst case scenario' door [B] wordt uitgegaan van een hoger productiviteitspercentage van gemiddeld [redacted]% in de toekomst en bij het 'realistic case scenario' van gemiddeld [redacted]%. Ook in de maanden januari en februari 2013 is de gerealiseerde productiviteit bij [B1] ruim achter gebleven op het verwachte 2013 productiviteitspercentage van [redacted]% in het 'worst case scenario' en 'realistic case scenario' van [redacted]%. De externe accountant heeft deze verschillen niet nader geanalyseerd, anders dan te vermelden dat er veel

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

43 van 104

vakantiedagen zouden zijn opgenomen in deze periode. De externe accountant heeft niet beoordeeld of de vakantiedagen daadwerkelijk het verschil verklaren. Ten aanzien van de belangrijke veronderstelling 'verwachte FTE groei' ontbreekt enige onderbouwing van de externe accountant op grond van welke controlewerkzaamheden hij de groei van ■% niet onrealistisch acht. Ten aanzien van de belangrijke veronderstellingen 'verwachte salariskostenstijging' en verwachte 'overige kostenstijging' ontbreekt de onderbouwing van de externe accountant wat de inflatiepercentages zijn en hoe hij deze heeft vastgesteld.

- n. Voor de waardevermindering bij [B2] heeft de externe accountant voor de belangrijke veronderstellingen 'verwachte productiviteit', 'verwachte FTE-groei', 'verwachte salariskostenstijging' en 'verwachte overige kostenstijging' de toelichting opgenomen dat deze veronderstellingen niet onredelijk zijn gegeven de marktomstandigheden en de verwachtingen. De externe accountant heeft geen nadere onderbouwing opgenomen van deze stelling. De externe accountant heeft bijvoorbeeld voor de verwachte productiviteit in het geheel geen vergelijking gemaakt met de reeds beschikbare werkelijke cijfers over 2013. Ook heeft hij geen andere werkzaamheden verricht ten aanzien van de waardeverminderinganalyse voor [B2].

5.2.3.3 Analyse

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

De waardering van de goodwill bedraagt € ■■■■■. De daarmee samenhangende bijzondere waardevermindering is € ■■■■■. Deze posten zijn van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De materialiteit is door de externe accountant vastgesteld op € ■■■■■ (feit a). De externe accountant heeft een significant risico onderkend voor de waardering van de goodwill (feit b). Hij heeft vervolgens gegevensgerichte controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd. Met de uitgevoerde werkzaamheden heeft hij echter geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen.

In de bepaling van de waardering van de goodwill van (de kasstroomgenererende eenheden van) een onderneming spelen veronderstellingen over de toekomst een belangrijke rol. De externe accountant dient te beoordelen of de veronderstellingen in het model waarmee het management van de controlecliënt de waardering van de goodwill berekent, redelijk zijn (COS 540.15b). De externe accountant heeft dat hier echter onvoldoende gedaan. Hierdoor heeft hij geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de vraag of de schattingen in de financiële overzichten redelijk zijn (COS 540.6).

Hij heeft namelijk gepland alle veronderstellingen naast de WACC zelf gegevensgericht te controleren, maar heeft nagelaten om dat op toereikende wijze te doen. Voor [B2] heeft de externe accountant zelfs in het geheel geen werkzaamheden ter beoordeling van de veronderstellingen in de waardeverminderinganalyse verricht.

Datum 16 maart 2016
Ons kenmerk [REDACTED]
Pagina 44 van 104

De externe accountant heeft dan ook zowel voor [B1] als voor [B2] onvoldoende werkzaamheden verricht om te concluderen dat de veronderstellingen over de verwachte kosten en opbrengsten redelijk zijn. De AFM licht dit nader toe.

De externe accountant heeft voor [B1] aangegeven dat hij rekening zou hebben gehouden met verwachte marktontwikkelingen en een verwachte stijging van productiviteit onder meer door [REDACTED] en de groei van de [REDACTED] markt. De veronderstellingen over de afzet, fte-groei en salariskosten zijn echter door de externe accountant onvoldoende getoetst. De externe accountant heeft bijvoorbeeld niet de inschattingen vergeleken met uitkomsten van marktonderzoeken en de inschattingen voor 2013 onvoldoende vergeleken met de werkelijke cijfers van de eerste maanden van 2013. Daarmee had de externe accountant controle-informatie kunnen verkrijgen over de redelijkheid van de door [B] verwachte groei in afzet op de voor de betrokken kasstroomgenererende eenheid relevante markt en de redelijkheid van de verwachte salariskosten. Omdat dit belangrijke veronderstellingen zijn in de waardering van de goodwill, hadden deze werkzaamheden controle-informatie kunnen opleveren over de waardering van de goodwill (feit j t/m l).

Bij een vergelijking van de gerealiseerde en geschatte productiviteit in 2012 en 2013 zou de accountant bovendien hebben geconstateerd dat het gerealiseerde productiviteitspercentage veel lager is dan het geschatte productiviteitspercentage. In dit kader valt op dat het gerealiseerde productiviteitspercentage over 2012 voor [B1] [REDACTED]% is, terwijl zelfs bij het 'worst case scenario' door [B] werd uitgegaan van een hoger productiviteitspercentage in de toekomst van gemiddeld [REDACTED]% en van [REDACTED]% in een 'realistic case scenario' (feit m). Ook in de maanden januari en februari 2013 is de gerealiseerde productiviteit bij [B¹] ruim achter gebleven bij het verwachte productiviteitspercentage voor dat jaar van [REDACTED]% ('realistic' scenario) (feit m). De externe accountant heeft deze verschillen niet nader geanalyseerd, anders dan te vermelden dat er veel vakantiedagen zouden zijn opgenomen in deze periode. De externe accountant heeft niet beoordeeld of deze vakantiedagen ook begroot waren. Tevens blijkt niet of de externe accountant heeft beoordeeld of de vakantiedagen inderdaad het verschil verklaren (feit m). Voor de waardevermindering bij [B2] heeft de externe accountant in het geheel geen vergelijking gemaakt met reeds werkelijke cijfers over 2013 (feit n).

De kern van de bevinding van de AFM is dan ook dat de externe accountant onvoldoende de redelijkheid van de door [B] gehanteerde veronderstellingen heeft beoordeeld. Hoewel de externe accountant een toelichting in het controledossier heeft opgenomen en heeft geconcludeerd dat de veronderstellingen 'reasonable' zijn, ontbreken in het controledossier vastleggingen van werkzaamheden dat de externe accountant dit daadwerkelijk in voldoende mate beoordeeld heeft. De externe accountant heeft volstaan met het verkrijgen van de toelichting van [B], zonder nadere werkzaamheden te verrichten of te beoordelen of de verkregen toelichtingen juist zijn. Dat dit verwacht mocht worden van de externe accountant, wordt onderstreept door het gegeven dat uit het controledossier blijkt dat de inschattingen over 2012 van [B] ook niet gerealiseerd zijn (zie feit m). Dit geeft aan dat de veronderstellingen van [B] mogelijk niet redelijk zijn en dat de externe accountant dus voldoende werkzaamheden diende te

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 45 van 104

verrichten om de redelijkheid van de veronderstellingen voor de bijzondere waardevermindering over 2012 vast te stellen.

De externe accountant heeft gezien dit alles onvoldoende controlewerkzaamheden verricht ter onderbouwing van de redelijkheid van de veronderstellingen en de aannames die aan de bijzondere waardevermindering en de waardering van de goodwill ten grondslag liggen. Daardoor heeft de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de in 2012 verantwoorde bijzondere waardevermindering en de waardering van de goodwill per balansdatum.

Zienswijze Deloitte op het concept-rapport ten aanzien van de goodwill

In haar zienswijze stelt Deloitte dat de AFM van andere belangrijke veronderstellingen voor de waardering van de goodwill zou uitgaan dan [B] in haar jaarverslag. De AFM noemt als belangrijke veronderstellingen de WACC, de verwachte productiviteit, de verwachte FTE-groei, de verwachte salariskostenstijging en de verwachte overige kostenstijging. Volgens Deloitte zijn de belangrijkste veronderstellingen de WACC, de ontwikkeling van de productiviteit, de verwachte FTE-groei en de tariefgroei. Deloitte voert verder op pagina 9 van de zienswijze aan dat de vergelijking van de AFM met begin 2013 niet relevant is. Verder wordt in de zienswijze op pagina 6 t/m 9 naar voren gebracht dat de externe accountant wel controlewerkzaamheden ten aanzien van de veronderstellingen heeft uitgevoerd. Deloitte voert in de zienswijze op pagina 9 en 10 ook aan dat het budget 2013 zoals dat in de impairment test is gehanteerd, door de Raad van Commissarissen is goedgekeurd.

Reactie AFM ten aanzien van de goodwill

De AFM onderschrijft niet het standpunt van Deloitte, dat de AFM van andere veronderstellingen uitgaat dan [B] in haar jaarverslag. Het gaat de AFM erom dat de externe accountant de significante veronderstellingen van het management waar de waardering van de goodwill in die jaarrekening op is gebaseerd, moet beoordelen. De externe accountant heeft dat echter, met uitzondering van de WACC, niet gedaan (feit l), terwijl in de memo's over de bijzondere waardevermindering van het management board van [B] aan de Raad van Commissarissen ook de verwachte salariskostenstijging en de verwachte overige kostenstijging als 'key assumption' worden benoemd.

Deloitte merkt voorts terecht op dat de externe accountant wel controlewerkzaamheden ten aanzien van de veronderstellingen heeft uitgevoerd. De AFM is echter van oordeel dat de verrichte controlewerkzaamheden onvoldoende zijn om de redelijkheid van de veronderstellingen te beoordelen.

Ten aanzien van de productiviteitspercentages geldt dat de accountant heeft gesignaleerd dat [B] van zeer hoge productiviteitspercentages uitging, waarbij het worst case scenario bijvoorbeeld boven de begin 2013 daadwerkelijk gerealiseerde percentages uitging (feit m). De accountant heeft daar ook vragen over gesteld. Hij heeft daar echter geen antwoord op gekregen en dat ten onrechte niet opgevolgd.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 46 van 104

De AFM heeft naar de vergelijking met de percentages begin 2013 verwezen als voorbeeld. Het is duidelijk dat door deze vergelijking de vraag wordt opgeroepen waarom de accountant zonder verdere controle van een verwachte productiviteit in 2013 van ■% respectievelijk ■% is uitgegaan. Het is echter aan de accountant om te bepalen op welke wijze hij de veronderstellingen van het management wil beoordelen, zo lang hij dat maar op een toereikende wijze doet.

Ook het standpunt van Deloitte, dat het budget 2013 zoals dat in de impairment test is gehanteerd door de Raad van Commissarissen is goedgekeurd, volgt de AFM niet. De AFM stelt vast dat dit niet uit het controledossier blijkt. De AFM heeft de betrokken zinsnede uit haar bevindingen verwijderd, omdat deze niet op de kern van haar bevinding betrekking heeft.

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

Zienswijze Deloitte d.d. 5 oktober 2015

Hoewel Deloitte in haar zienswijze aangeeft niet alle bevindingen van de AFM te onderschrijven, heeft zij ervoor gekozen niet de juridische discussie over de juistheid van de bevindingen voorop te stellen. Deloitte heeft in haar zienswijze niet inhoudelijke gereageerd op de geconstateerde feiten en overtredingen aangaande het controledossier [B].

5.2.4 Conclusie

De externe accountant heeft aldus bij de wettelijke controle van [B] over 2012 in strijd gehandeld met COS 200.17 en COS 500.6, waarbij hij tevens het bepaalde in COS 520.5, COS 520.7, COS 540.6 en COS 540.15b niet in acht heeft genomen. De geconstateerde tekortkomingen brengen tevens mee dat de externe accountant in strijd heeft gehandeld met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid, alsmede van professioneel gedrag, zoals neergelegd in artikel A-100.4 VGC en verder uitgewerkt in de artikelen A-130 en A-150 VGC. Deze gedragsregels schrijven immers voor dat de externe accountant handelt in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften – zoals de COS – en dat hij zich houdt aan de voor hem relevante wet- en regelgeving.

5.3 [C]

Statutaire naam	[C]
Boekjaar	2012
Externe accountant	
Datum controleverklaring	
Strekking controleverklaring	Goedkeurend voor zowel getrouwheid als rechtmatigheid
OKB	Ja
Intern kwaliteitsonderzoek	Nee
Activiteiten	Openbaar bestuur

Verslaggevingsgrondslag	Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten (BBV)
Kerncijfers	
1. Balanstotaal	1. €
2. Omzet/totale baten	2. €
3. Resultaat na belastingen	3. €
Materialiteit	€

5.3.1 Samenvatting

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

Rechtmatigheid aanbestedingen

De externe accountant heeft gepland de rechtmatige totstandkoming van inkooptransacties van [C] in overeenstemming met de Europese aanbestedingsrichtlijnen gegevensgericht te controleren. Deze werkzaamheden bestonden met name uit een deelwaarneming van inkoopopdrachten waarvoor medewerkers van de interne controleafdeling van [C] in opdracht van de externe accountant aan de hand van brondocumentatie vaststellen of de geselecteerde inkoopopdrachten rechtmatig zijn. De uitvoering van de werkzaamheden van de externe accountant was echter op relevante onderdelen ontoereikend. De externe accountant heeft geen geschikte controlewerkzaamheden verricht om vast te stellen dat de werkzaamheden van de interne controleafdeling van de [C] adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- werkzaamheden uit te voeren om vast te stellen dat de werkzaamheden van de interne controleafdeling van [C] adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant;
- nadere vragen te stellen over de bijzonderheden die blijken uit de werkzaamheden van de interne controleafdeling van [C].

De externe accountant heeft aldus niet de vereisten van COS 610 in acht genomen.

Waardering grondexploitatie

De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren op de waardering van de grondexploitatie van [C]. De gronden in exploitatie worden gewaardeerd tegen het saldo van de gerealiseerde kosten en opbrengsten onder aftrek van een voorziening voor te verwachten verliezen. De werkzaamheden bestonden met name uit het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne controleafdeling van [C] op de grondexploitatie. Tevens heeft de externe accountant gebruikgemaakt van een waarderingsdeskundige uit het Deloitte-netwerk voor het beoordelen van de redelijkheid van enkele veronderstellingen in de berekening van de waardering van geselecteerde grondexploitatie. De uitvoering van de werkzaamheden van de externe accountant was echter op relevante onderdelen ontoereikend en daarmee kon de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkrijgen. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

- in voldoende mate de werkzaamheden van de interne controleafdeling van [C] te evalueren en daarop controlewerkzaamheden uit te voeren om te bepalen of de werkzaamheden van de interne controleafdeling adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant. De externe accountant heeft niet vastgesteld welke controlewerkzaamheden de interne controleafdeling van [C] heeft verricht op de nog te maken kosten en de nog te realiseren opbrengsten van deze gronden;
- te evalueren of de werkzaamheden van de door de externe accountant ingeschakelde waarderingsdeskundige adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant;
- de bevindingen van de door de externe accountant ingeschakelde waarderingsdeskundige toereikend op te volgen.

De externe accountant heeft aldus niet de vereisten van COS 620 in acht genomen.

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

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

5.3.2 Waardering gronden in exploitatie

5.3.2.1 Norm

COS 200 paragraaf 17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.’

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

49 van 104

COS 610 paragraaf 11 luidt: 'Om gebruik te maken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors dient de externe accountant die werkzaamheden te evalueren en daarop controlewerkzaamheden uit te voeren om te bepalen of zij adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant.'

COS 610 paragraaf 12 luidt: 'Om te bepalen of de door de interne auditors uitgevoerde specifieke werkzaamheden adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant, dient de externe accountant te evalueren of:

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

COS 620 paragraaf 12 luidt: 'De accountant dient het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren, met inbegrip van:

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

5.3.2.2 Feiten onderzoeksrapport

Algemeen

- a. De post 'gronden in exploitatie' is een materiële post (€ [REDACTED]) in de jaarrekening. De materialiteit is door de externe accountant vastgesteld op € [REDACTED]. De bruto boekwaarde van de gronden in exploitatie bedraagt € [REDACTED]. Op deze post is een voorziening van € [REDACTED] in mindering gebracht.
- b. De gronden in exploitatie bestaan ultimo 2012 uit circa [REDACTED] grondposities die [C] in ontwikkeling heeft.
- c. De gronden in exploitatie zijn gewaardeerd tegen het saldo van de gerealiseerde kosten en opbrengsten, onder aftrek van de verliesvoorziening. Een verliesvoorziening wordt gevormd indien het saldo van de gemaakte kosten en de nog te maken kosten, het saldo van de gerealiseerde opbrengsten en de nog te

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 50 van 104

realiseren opbrengsten overschrijdt.

De externe accountant heeft een significant risico onderkend voor de waardering van gronden in exploitatie.

Planning van de controle

- d. De externe accountant heeft gekozen voor een gegevensgerichte controleaanpak ten aanzien van de nog te maken kosten en de nog te realiseren opbrengsten van de gronden in exploitatie, twee belangrijke elementen in de totstandkoming van de verliesvoorziening. De nog te maken kosten bestaan onder andere uit schattingen van kosten voor aannemers, eigen personeel, materialen etc. De nog te verwachten opbrengsten bestaan onder andere uit de geschatte opbrengsten per kavel. Voor de schatting van de nog te maken kosten en de nog te realiseren opbrengsten worden veronderstellingen gebruikt zoals indexatiepercentage, disconteringsvoet, looptijd en uitgiftetempo van de woningen (fasering).
- e. De externe accountant heeft daarbij gepland om gebruik te maken van de werkzaamheden van de Verbijzonderde Interne Controle (VIC) ten aanzien van de gronden in exploitatie. De VIC is onderdeel van de gemeente. Een team van functionarissen voert controles uit op processen binnen de gemeente en verricht beoordelingsactiviteiten zoals controles op de werking van interne beheersingsmaatregelen.

De externe accountant heeft gepland gebruik te maken van deskundigen van Deloitte Real Estate Advisory (REA) voor de bepaling van de waardering van de gronden.

Uitgevoerde werkzaamheden

De Verbijzonderde Interne Controle (VIC)

- f. De VIC heeft werkzaamheden verricht op zes van de circa ■ gronden in exploitatie. Het betreft onder andere het beoordelen van prospecties en controles op aan- en verkopen van gronden. Een overzicht van de individuele gronden in exploitatie ontbreekt in de jaarrekening en in het controledossier. Zo valt bijvoorbeeld niet te herleiden wat het financiële belang van de ■ gronden in exploitatie is ten opzichte van de totale gronden in exploitatie.
- g. De externe accountant heeft vastgelegd dat hij kennis heeft genomen van de uitkomsten van de werkzaamheden van de VIC en dat hij de door de VIC gedane aanbevelingen onderschrijft:

‘Wij hebben kennis genomen van de uitkomsten van de VIC en een reperformance van de werkzaamheden uitgevoerd. Wij onderschrijven de door de VIC gedane aanbevelingen.’

- h. De externe accountant heeft ten aanzien van één grond in exploitatie (‘■’) de werkzaamheden van de VIC herhaald om de kwaliteit van de door de VIC uitgevoerde werkzaamheden op de ■ gronden in exploitatie te verifiëren. De externe accountant heeft de rekenkundige juistheid van de herziening van de grondexploitatie per ■ vastgesteld. Daarnaast heeft hij vastgesteld dat de verkoopprijs van de gronden volgens de exploitatie aansluit op de prijslijst van de makelaar.

- i. Hij heeft niet vastgesteld of en welke controlewerkzaamheden de VIC heeft verricht ten aanzien van de nog te maken kosten en de nog te realiseren opbrengsten. Uit het controledossier blijkt ook niet dat de VIC dergelijke werkzaamheden heeft verricht. De externe accountant heeft de werkzaamheden van de VIC niet herhaald voor '[REDACTED]' of een van de andere [REDACTED] gronden in exploitatie voor zover het de nog te maken kosten en de nog te realiseren opbrengsten betreft. De nog te maken kosten bestaan onder andere uit schattingen van kosten voor aannemers, eigen personeel, materialen etc. De nog te verwachten opbrengsten bestaan onder andere uit de geschatte opbrengsten per kavel. Voor de schatting van de nog te maken kosten en de nog te realiseren opbrengsten worden veronderstellingen gebruikt zoals indexatiepercentage, disconteringsvoet, looptijd en uitgiftetempo van de woningen (fasering). De externe accountant heeft ook deze veronderstellingen niet beoordeeld bij de herhaling van de werkzaamheden van de VIC.

Deloitte Real Estate Advisory (REA)

- j. De externe accountant heeft voor de controle van de nog te maken kosten en de nog te realiseren opbrengsten gebruik gemaakt van REA. REA heeft een 'quick scan' uitgevoerd ten aanzien van [REDACTED] gronden in exploitatie.
- k. Bij de 'quick scan' heeft REA een globale analyse uitgevoerd van het programma, de planning, prijs, parameters en planontwikkelingskosten aan de hand van door de VIC aangeleverde documentatie en aanvullende gesprekken binnen de gemeente. REA heeft hierover een memo opgesteld. In dit memo is uitdrukkelijk vermeld dat deze werkzaamheden niet gezien mogen worden als een 'second opinion'.
- l. De externe accountant heeft niet geëvalueerd of de werkzaamheden van REA adequaat zijn voor de doeleinden van zijn controle.
- m. REA heeft diverse bevindingen gerapporteerd. Deze bevindingen hebben onder meer betrekking op een [REDACTED] dat mogelijk tot extra kosten leidt. Verder hebben deze bevindingen betrekking op de gehanteerde m²-prijs. Naar het oordeel van REA is deze prijs te laag in vergelijking met de markt.
- n. De externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht om de relevantie en redelijkheid van de bevindingen en conclusies van REA te evalueren in het kader van zijn wettelijke controle.

5.3.2.3 Analyse

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

52 van 104

De post 'gronden in exploitatie' bedraagt € [REDACTED]. Deze post is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel en voor de rechtmatigheid van de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten van [C]. De materialiteit is door de externe accountant vastgesteld op € [REDACTED]. De bruto boekwaarde van de gronden in exploitatie bedraagt € [REDACTED]. Daar is een voorziening van € [REDACTED] op in mindering gebracht (feit a). De externe accountant heeft een significant risico onderkend voor de waardering van gronden in exploitatie (feit d). Hij heeft vervolgens een gegevensgerichte controleaanpak opgezet en daarbij gepland om gebruik te maken van de werkzaamheden van de VIC en van de werkzaamheden van de specialisten van Deloitte REA. Met de uitgevoerde werkzaamheden heeft hij echter geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen.

De externe accountant heeft namelijk:

1. onvoldoende de werkzaamheden van de VIC geëvalueerd en daarop onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd om te kunnen bepalen of deze werkzaamheden adequaat zijn voor zijn doelstelling (COS 610.11 en COS 610.12) en
2. onvoldoende geëvalueerd of de werkzaamheden van deskundige REA adequaat zijn voor zijn doelstelling (COS 620.12).

Hij heeft als gevolg daarvan onvoldoende controlewerkzaamheden ten aanzien van de verliesvoorziening voor de gronden in exploitatie van [C] verricht.

Onvoldoende evaluatie en controle werkzaamheden VIC (feit f t/m i)

De externe accountant heeft gebruik gemaakt van de door de VIC van [C] verrichte controlewerkzaamheden ten aanzien van [REDACTED] van de circa [REDACTED] gronden in exploitatie (feit f).

COS 610 bevat de normen die van toepassing zijn als de externe accountant gebruik wil maken van de werkzaamheden van een interne auditfunctie. Op basis van COS 610.7 onder a dient onder een interne auditfunctie te worden verstaan: 'een beoordelingsactiviteit, opgesteld of verleend als een dienst aan de entiteit. De taken daarvan omvatten onder andere het onderzoeken, evalueren en monitoren van het adequaat zijn en de effectiviteit van de interne beheersing.' COS 610.7 onder b bepaalt dat onder interne auditors worden verstaan: 'die individuen die de activiteiten van de interne auditfunctie uitvoeren. Interne auditors kunnen tot een interne afdeling of een soortgelijke functie behoren. Hieronder valt ook de interne accountant zoals gedefinieerd in de Verordening gedragscode.' De werkzaamheden die de VIC hier heeft uitgevoerd, zijn als werkzaamheden van een interne auditfunctie aan te merken in de zin van COS 610.

Uit COS 610.11 volgt dat de externe accountant de werkzaamheden van de VIC voldoende dient te evalueren en daarop voldoende controlewerkzaamheden dient uit te voeren, om te bepalen of de werkzaamheden die de interne auditors uitvoeren, adequaat zijn voor de doelstelling van de externe accountant. COS 610.11 bepaalt in dat

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk [REDACTED]

Pagina 53 van 104

verband dat de externe accountant om gebruik te maken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors die werkzaamheden dient te evalueren en daarop controlewerkzaamheden dient uit te voeren.

De externe accountant heeft echter onvoldoende geëvalueerd of de werkzaamheden van de VIC wel adequaat waren. Uit het controledossier blijkt niet welke werkzaamheden de VIC heeft verricht ten aanzien van de nog te maken kosten en de nog te realiseren opbrengsten. De externe accountant heeft de werkzaamheden van de VIC in die omstandigheden niet adequaat kunnen evalueren, terwijl hij toch heeft vastgelegd dat hij van de uitkomsten van de werkzaamheden van de VIC kennis heeft genomen en de door VIC gedane aanbevelingen onderschrijft (feit g).

COS 610.A6 geeft voorbeelden van controlewerkzaamheden die de externe accountant had kunnen verrichten op de werkzaamheden van de VIC. Het onderzoeken van items die reeds door de interne auditor zijn onderzocht is één van die mogelijke controlewerkzaamheden. Deze zijn door de externe accountant niet uitgevoerd.

Hij heeft ten aanzien van (uitsluitend) één grond in exploitatie werkzaamheden herhaald ('[REDACTED]'), maar deze werkzaamheden hebben geen betrekking op de verliesvoorziening (en de te maken kosten en te realiseren opbrengsten) (feit j en k). De externe accountant heeft uitsluitend de rekenkundige juistheid van de herziening van de grondexploitatie per [REDACTED] vastgesteld en vastgesteld dat de verkoopprijs volgens de exploitatie aansluit op de prijslijst van de makelaar (feit h). Bij nog te maken kosten gaat het echter onder andere om schattingen van kosten voor aannemers, eigen personeel, materiaal en dergelijke. Bij nog te maken opbrengsten gaat het onder andere om geschatte opbrengsten per kavel. Bij beide soorten schattingen worden veronderstellingen gehanteerd zoals het indexatiepercentage, de disconteringsvoet, de looptijd en het uitgiftetempo van de woningen. De externe accountant heeft bij de herhaling van de werkzaamheden deze veronderstellingen in het geheel niet beoordeeld (feit i). Hij heeft dan ook nagelaten om de werkzaamheden van de VIC ten aanzien van nog te verwachten kosten en opbrengsten te herhalen.

De externe accountant heeft als gezegd dus ten aanzien van één grond in exploitatie ('[REDACTED]') de werkzaamheden van de VIC herhaald om de kwaliteit van de door de VIC uitgevoerde werkzaamheden te verifiëren (feit j). De externe accountant heeft niet geëvalueerd of hij met de deelwaarneming van één grond in exploitatie voldoende controle-informatie heeft verkregen om vast te stellen dat de werkzaamheden van VIC adequaat waren voor de doelstelling van zijn controle.

Hierdoor heeft de externe accountant onvoldoende controlewerkzaamheden verricht om vast te stellen dat hij gebruik had kunnen maken van de werkzaamheden uitgevoerd door de VIC.

Onvoldoende evaluatie werkzaamheden REA (feiten j t/m n)

De externe accountant heeft in de tweede plaats onvoldoende geëvalueerd of de werkzaamheden van REA, die hij als deskundige heeft ingeschakeld, adequaat zijn. De externe accountant heeft wel gebruik gemaakt van REA voor de controle van de nog te maken kosten en nog te realiseren opbrengsten. Hij heeft echter nagelaten te evalueren of de werkzaamheden van REA adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant.

De externe accountant had de werkzaamheden van REA moeten evalueren als hij van die werkzaamheden gebruik had willen maken. Hij heeft REA als deskundige ingeschakeld. COS 620.12 bepaalt dat de accountant dan dient te evalueren of de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant. De externe accountant heeft dat echter onvoldoende gedaan, om de volgende redenen.

REA heeft een quick scan uitgevoerd ten aanzien van [REDACTED] gronden in exploitatie (feit j). Deze quick scan hield in dat REA een globale analyse uitvoerde ten aanzien van het programma, de planning, prijs, parameters en planontwikkelingskosten aan de hand van de door de VIC aangeleverde documentatie en aanvullende gesprekken binnen de gemeente (feit m). De externe accountant is niet nagegaan of de werkzaamheden van REA voor zijn eigen doeleinden adequaat zijn. Zo heeft hij niet beoordeeld of deze ‘quick scan’ de vereiste intensiteit heeft om als controlewerkzaamheden te kunnen worden aangemerkt. Verder heeft de externe accountant niets gedaan met de opmerking van REA die uitdrukkelijk heeft aangegeven dat deze analyse niet als een ‘second opinion’ gezien mag worden (feit m).

Daarnaast heeft de externe accountant onvoldoende opvolging gegeven aan de bijzonderheden die uit de ‘quick scan’ van REA naar voren zijn gekomen. Zo heeft REA aangegeven dat het [REDACTED] mogelijk tot extra kosten leidt. Ook heeft REA aangegeven dat naar haar oordeel de gehanteerde m²-prijs te laag is in vergelijking met de markt (feit m). De externe accountant heeft aan die bevindingen echter geen opvolging gegeven en niet geëvalueerd wat bijvoorbeeld de impact van deze bevindingen voor de waardering van de gronden in exploitatie zou kunnen zijn. Hij had deze bevindingen niet zonder aanvullende controlewerkzaamheden mogen laten, juist omdat zij zouden kunnen duiden op onjuiste veronderstellingen in de berekening van de verliesvoorziening en dus in de waardering van de grondexploitaties.

Zienswijze Deloitte op het concept-rapport inzake werkzaamheden VIC

In haar zienswijze vraagt Deloitte zich allereerst af of in plaats van gegevensgerichte werkzaamheden geen sprake is van organisatiegerichte of systeemgerichte werkzaamheden.

In haar zienswijze stelt Deloitte voorts, in reactie op de bevinding van de AFM dat de accountant de veronderstellingen ten aanzien van de schatting van de nog te maken kosten en nog te realiseren opbrengsten niet heeft beoordeeld als “aanvulling audit”, dat de directe nabijheid van [REDACTED] en de rechtstreekse verbindingen die met [REDACTED] worden gerealiseerd, voor de gronden van [C] een opbrengstenstijging in de komende jaren (blijven) rechtvaardigen. Ook het [REDACTED] loopt tegen de algemene verwachtingen in jaarlijks voor op de uitgifte-fasering en verbetert jaarlijks het resultaat.

Deloitte geeft verder aan dat zij mondeling heeft toegelicht dat de gronden in exploitatie zijn ontleend aan het Meerjarenperspectief grondexploitaties (MPG), dat bij de cliënt opvraagbaar is en dat is vastgesteld door het bevoegd gezag en het governance orgaan. Deloitte heeft aangegeven dat de accountant dat stuk bij zijn werkzaamheden heeft gebruikt, maar op verzoek van de cliënt niet het (vertrouwelijke) MPG integraal in het dossier heeft opgenomen.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

55 van 104

Zienswijze Deloitte op het concept-rapport inzake werkzaamheden REA

In haar zienswijze geeft Deloitte aan dat de impact van de door REA genoemde bevindingen in document [REDACTED] is geëvalueerd, en dat daarin is aangegeven: ‘Er zit nog [REDACTED] ruimte in. Door [REDACTED] euro in te rekenen, dat aanvaardbaar is, blijft NCW positief.’

Reactie AFM inzake werkzaamheden VIC

De AFM stelt ten eerste vast dat de controle gegevensgericht is uitgevoerd. Bij het bespreken en beoordelen van de controle moet daar dan ook bij worden aangesloten. Er bestaat daarom geen aanleiding om van een ‘organisatiegerichte’ of ‘systeemgerichte’ controleaanpak te spreken (feit e).

Met betrekking tot de opmerkingen over de waardestijging van de gronden van [C], die Deloitte onder ‘aanvulling audit’ heeft genoemd, merkt de AFM voorts op dat het genoemde document [REDACTED] inderdaad deze opmerkingen bevat. Waar het echter om gaat is dat de accountant de veronderstellingen zoals indexatiepercentage, disconteringsvoet, looptijd en uitgiftetempo van de woningen (fasering) die door [C] worden gehanteerd, op adequate wijze moet beoordelen. Document [REDACTED] biedt daar geen aanknopingspunten voor en brengt dus ook geen verandering in de bevindingen van de AFM (feit k).

De AFM heeft in haar bevindingen aangegeven dat een overzicht van de individuele gronden in exploitatie ontbreekt in de jaarrekening en in het controledossier. De AFM stelt vast dat de accountant niet in het controledossier heeft vastgelegd welke gronden in exploitatie in de jaarrekening moeten worden verantwoord, en evenmin dat dit aan een MPG is ontleend. Ook in de jaarrekening zelf is geen overzicht met de specifieke gronden in exploitatie opgenomen.

Reactie AFM inzake werkzaamheden REA

De AFM stelt vast dat uit het controledossier echter niet te herleiden is op basis waarvan zou kunnen worden gesteld dat er nog ‘[REDACTED] ruimte’ is. Kennelijk stelt Deloitte dat de externe accountant wel werkzaamheden heeft verricht, maar het is onbekend welke dat dan zouden moeten zijn en de AFM stelt vast dat de externe accountant niet de hiervoor weergegeven bevindingen van REA heeft opgevolgd.

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

5.3.3 Rechtmatigheid van de aanbestedingen

5.3.3.1 Norm

COS 200 paragraaf 17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 56 van 104

brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.’

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

COS 610 paragraaf 11 luidt: ‘Om gebruik te maken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors dient de externe accountant die werkzaamheden te evalueren en daarop controlewerkzaamheden uit te voeren om te bepalen of zij adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant.’

COS 610 paragraaf 12 luidt: ‘Om te bepalen of de door de interne auditors uitgevoerde specifieke werkzaamheden adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant, dient de externe accountant te evalueren of:

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

5.3.3.2 Feiten onderzoeksrapport

Algemeen

- a. De inkoopkosten die voortvloeien uit de Europese aanbestedingen, maken onderdeel uit van de totale inkoopkosten van € [REDACTED] ([REDACTED] % van de totale lasten). Deze inkoopkosten zijn van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel en voor de rechtmatigheid van de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten van [C]. De externe accountant heeft de materialiteit vastgesteld op € [REDACTED].

Planning van de controle

- b. De externe accountant heeft een gegevensgerichte controle gepland en uitgevoerd. Hierbij heeft hij gebruik gemaakt van de werkzaamheden van de VIC.
- c. In het controleplan van de VIC is vermeld dat zij heeft gepland om door middel van een deelwaarneming van 75 inkooptransacties te beoordelen of de inkooptransacties voldoen aan de Europese aanbestedingsrichtlijnen. Uit het controledossier kan niet worden afgeleid welke werkzaamheden de VIC heeft verricht op de inkooptransacties.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

57 van 104

‘Met de gemeente is afgesproken dat er minimaal 75 deelwaarnemingen worden verricht (cf DPM). Akkoord totaal zijn er 75 uitgevoerd door de gemeente. Deze waarnemingen zijn opgenomen in de VIC, op te vragen bij [REDACTED] en [REDACTED].’

- d. De externe accountant heeft gepland om gegevensgericht de door de VIC geconstateerde afwijkingen te evalueren en daarnaast een reperformance uit te voeren op de werkzaamheden van de VIC.

Uitgevoerde werkzaamheden

Evaluatie uitkomsten VIC

- e. De externe accountant heeft in zijn memo opgenomen: ‘De VIC heeft vijf mogelijke afwijkingen van de EU-aanbestedingsregels geconstateerd’.
- f. De externe accountant heeft vastgesteld dat twee van deze afwijkingen, [REDACTED] en [REDACTED], afwijkingen van de Europese aanbestedingsrichtlijnen betreffen. De overige drie afwijkingen zien op het niet naleven van interne aanbestedingsregels binnen de gemeente. De twee afwijkingen zien beide op een huurcontract voor niet onroerende goederen.
- g. De drie overige inkooptransacties waarbij volgens de VIC mogelijke afwijkingen aanwezig zijn, [REDACTED] (brandverzekering), [REDACTED] (leerlingenvervoer) en [REDACTED] (software), zijn volgens de externe accountant wel rechtmatig tot stand gekomen.
- h. De externe accountant heeft niet geëvalueerd wat het mogelijke verschil tussen zijn conclusie en de conclusie van de VIC betekent voor de vraag of de werkzaamheden van de VIC adequaat zijn voor de doeleinden van de controle.

Reperformance werkzaamheden VIC

- i. De externe accountant heeft vervolgens ten aanzien van vijftien inkooptransacties de werkzaamheden van de VIC herhaald (‘reperformance’). In een Excel-spreadsheet heeft de externe accountant per inkooptransactie vastgelegd of deze voldoet aan de Europese aanbestedingsrichtlijnen. Tevens heeft de externe accountant van deze vijftien inkooptransacties de conclusie van de VIC over het al dan niet voldoen aan de Europese aanbestedingsrichtlijnen vastgelegd.
- j. Twee van de vijftien inkooptransacties ([REDACTED] en [REDACTED]) voldoen volgens de VIC niet aan de Europese aanbestedingsrichtlijnen. Deze twee inkooptransacties waren niet opgenomen in het overzicht van de vijf mogelijke bevindingen (feit e, f en g). De externe accountant heeft dit niet gesignaleerd tijdens zijn controlewerkzaamheden.
- k. Op basis van de bevindingen uit de controlewerkzaamheden heeft de externe accountant geconcludeerd dat het met name fout is gegaan bij het huren van andere goederen dan onroerend goed. Op basis hiervan bepaalt de externe accountant dat uitbreiding van de werkzaamheden van de VIC nodig is. De uitbreiding

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 58 van 104

bestaat uit (1) een uitbreiding van de steekproef specifiek voor 'huren' en (2) zeven aanvullende waarnemingen door VIC.

1) Uitbreiding van de steekproef specifiek voor 'huren'

- l. De VIC heeft een uitdraai over 2012 gemaakt van alle 'huren'. De VIC heeft hiervoor integraal vastgesteld of de contracten rechtmatig tot stand zijn gekomen. Daar zijn geen bijzonderheden uit naar voren gekomen.
- m. De externe accountant heeft geen werkzaamheden verricht ten aanzien van de betrouwbaarheid van de totstandkoming van het lijstwerk, op basis waarvan de selectie van de uitbreiding van de steekproef heeft plaatsgevonden.

2) Zeven aanvullende waarnemingen door VIC

- n. De VIC heeft daarnaast zeven aanvullende waarnemingen gedaan. Deze zijn op basis van professional judgement door de VIC geselecteerd. Hierbij is gericht geselecteerd op software (, , en) omdat software een risicogebied betreft (met name door oude contracten die vervangen worden door nieuwe contracten zonder aanbesteding). Uit het memo van de VIC blijken geen onrechtmatigheden.
- o. De externe accountant heeft volgens het memo in zijn controledossier een reperformance van één inkooptransactie uitgevoerd op de door de VIC uitgevoerde werkzaamheden op de zeven aanvullende items. Ten aanzien van deze reperformance werkzaamheden ligt in het controledossier echter niet vast welke controlewerkzaamheden de externe accountant heeft verricht. Dit is in het controledossier evenmin vastgelegd ten aanzien van de werkzaamheden van de VIC.
- p. De externe accountant heeft onvoldoende geëvalueerd of de werkzaamheden van de VIC adequaat zijn voor de doelstelling van de externe accountant.

5.3.3.3 Analyse

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

De inkoopkosten die voortvloeien uit de Europese aanbestedingen, maken onderdeel uit van de totale inkoopkosten van € . Deze post is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel en voor de rechtmatigheid van de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten van [C]. De materialiteit is door de externe accountant vastgesteld op € (feit a). De externe accountant heeft een gegevensgerichte

Datum 16 maart 2016
Ons kenmerk [REDACTED]
Pagina 59 van 104

controle gepland en uitgevoerd om de rechtmatigheid van de aanbestedingen te controleren. Hij heeft daarbij gebruik gemaakt van de werkzaamheden van de VIC (feit b). Met de uitgevoerde werkzaamheden heeft hij echter geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen.

In de paragraaf ‘Analyse waardering gronden in exploitatie’ is uiteengezet dat voor het steunen op de werkzaamheden van de VIC, het van belang is dat aan de nadere voorschriften in COS 610.11 en COS 610.12 wordt voldaan. In dat verband is onder meer naar COS 610.A6 verwezen. De externe accountant dient de werkzaamheden van de interne auditors te evalueren en daarop controlewerkzaamheden uit te voeren om te bepalen of zij adequaat zijn voor de doelstellingen van de accountant. De externe accountant heeft dat onvoldoende gedaan, vanwege de volgende redenen.

Uit het controleplan van de VIC volgt dat de VIC door middel van een deelwaarneming van 75 inkooptransacties heeft gepland om te beoordelen of de inkooptransacties aan de Europese aanbestedingsrichtlijnen voldoen. Uit het controledossier valt echter niet af te leiden welke controlewerkzaamheden de VIC heeft verricht (feit c). Het is dan ook niet duidelijk of de werkzaamheden van de VIC geschikt zijn voor de doeleinden van de accountant. Uit het dossier blijkt ook niet anderszins dat de externe accountant heeft beoordeeld of de werkzaamheden van de VIC adequaat zijn voor de doelstelling van zijn controle (COS 610.11 en COS 610.12).

In de tweede plaats is van belang dat de externe accountant op een aantal punten de werkzaamheden van de VIC heeft geëvalueerd, maar daarbij twee maal mogelijk een andere conclusie trekt dan de VIC. De accountant heeft echter nagelaten te evalueren of de werkzaamheden van de VIC adequaat zijn voor de doeleinden van de controle. De AFM licht dit toe.

De externe accountant heeft de uitkomsten van de beoordeling van de VIC op een deelwaarneming van 75 inkooptransacties beoordeeld (feit c). De conclusie van de externe accountant (twee inkopen voldoen niet aan de Europese aanbestedingsregels (feit f) en de conclusie van de VIC (vijf inkopen, zijnde [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] en [REDACTED], voldoen mogelijk niet aan de rechtmatigheidseisen (feit e)) komen niet overeen. De externe accountant heeft echter nagelaten om aan dat verschil in conclusie een vervolg te geven. Hij heeft nagelaten te evalueren of de werkzaamheden van de VIC dan wel als adequaat voor de doeleinden van de controle kunnen worden aangemerkt (feit h).

De externe accountant heeft tevens een reperformance van 15 inkooptransacties op de werkzaamheden van de VIC verricht en daarbij twee afwijkingen, [REDACTED] en [REDACTED], van de Europese aanbestedingsrichtlijnen vastgesteld. Deze voldoen volgens de VIC niet aan de Europese aanbestedingsrichtlijnen (feit j). Bij de evaluatie van de uitkomsten van de werkzaamheden door de VIC constateerde de externe accountant echter dat de VIC vijf mogelijke afwijkingen van de Europese aanbestedingsrichtlijnen had vastgesteld. Deze afwijkingen betroffen niet [REDACTED] en [REDACTED], maar andere contracten (feit j). De externe accountant heeft echter nagelaten om dit verschil gedurende zijn controle op te merken en hieraan een vervolg te geven.

Tot slot concludeert de externe accountant op basis van de bevindingen uit de deelwaarneming dat door de VIC aanvullende werkzaamheden moeten worden verricht (feit k). De externe accountant heeft echter zelf geen

controlewerkzaamheden uitgevoerd op deze door de VIC uitgevoerde werkzaamheden (feit m en feit o). Hiermee heeft de externe accountant onvoldoende geëvalueerd of de werkzaamheden van de VIC adequaat zijn voor de doelstelling van de externe accountant (feit p). De externe accountant heeft hiermee niet voldaan aan de bepalingen uit COS 610.11.

Zienswijze Deloitte op het concept-rapport

In haar zienswijze geeft Deloitte aan dat de VIC strenger of voorzichtiger is dan noodzakelijk. Ook als de VIC vermoedt dat er sprake is van een mogelijke onrechtmatigheid, wordt de inkooptransactie voorlopig als inkooptransactie die niet voldoet, aangemerkt. De VIC bespreekt de uitkomsten vervolgens met de externe accountant.

Reactie AFM

De AFM merkt op dat het hier gaat om de vraag of de externe accountant gebruik kon maken van de werkzaamheden van de VIC. Daarvoor is van belang dat hij beoordeelt of de werkzaamheden van de VIC adequaat zijn voor zijn doelstellingen. Het mogelijk verschillend zijn van conclusies uit werkzaamheden van de VIC kan erop duiden dat dit niet het geval is. In de zienswijze geeft Deloitte een mogelijke verklaring voor het verschillend zijn van de conclusie van VIC en de conclusie van de externe accountant. Niet is gebleken dat de externe accountant deze verklaring tijdens de controle heeft verkregen. In het verlengde daarvan heeft de AFM niet in het controledossier en niet in bij de zienswijze meegestuurde documenten onderbouwing aangetroffen voor deze verklaring. Derhalve blijft de AFM bij haar bevinding dat de externe accountant onvoldoende opvolging heeft gegeven aan de mogelijk verschillende conclusies en mede daarmee onvoldoende heeft geëvalueerd of de werkzaamheden van de VIC adequaat zijn voor de doelstellingen van zijn controle.

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

Zienswijze Deloitte d.d. 5 oktober 2015

Hoewel Deloitte in haar zienswijze aangeeft niet alle bevindingen van de AFM te onderschrijven, heeft zij ervoor gekozen niet de juridische discussie over de juistheid van de bevindingen voorop te stellen. Deloitte heeft in haar zienswijze niet inhoudelijke gereageerd op de geconstateerde feiten en overtredingen aangaande het controledossier [C].

5.3.4 Conclusie

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 61 van 104

zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften – zoals de COS – en dat hij zich houdt aan de voor hem relevante wet- en regelgeving.

5.4 [D]

Statutaire naam	[D]
Boekjaar	2012
Externe accountant	
Datum controleverklaring	
Strekking controleverklaring	Goedkeurende verklaring met een verplicht toelichtende paragraaf inzake continuïteit
OKB	Ja
Intern kwaliteitsonderzoek	Ja
Activiteiten	Exploitatie van het hotel
Verslaggevingsgrondslag	Titel 9 boek 2 BW
Kerncijfers	
1. Balanstotaal	1. €
2. Omzet	2. €
3. Resultaat na belastingen	3. €
Materialiteit	€

5.4.1 Samenvatting

De externe accountant heeft bij de wettelijke controle van [D] over 2012 onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de juistheid en volledigheid van de omzet uit verhuur van hotelkamers (COS 500.6). Deze post is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel.

Juistheid en volledigheid omzet

De externe accountant heeft gepland gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren op de kamerprijzen en een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren op de bezetting van de kamers om de omzet uit verhuur van hotelkamers te controleren. De werkzaamheden bestonden met name uit het vaststellen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij [D], detailcontroles dat de prijs in het systeem overeenkomt met hetgeen betaald is, cijferanalyse en vaststellen dat de functiescheidingen in de automatiseringsomgeving adequaat zijn aangebracht. De uitvoering van de systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden was echter op relevante onderdelen ontoereikend en daarmee kon de externe accountant geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkrijgen. De externe accountant heeft namelijk nagelaten:

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

62 van 104

- te controleren of de functiescheidingen adequaat in de automatiseringsomgeving zijn aangebracht. De externe accountant heeft niet vastgesteld of de gebruikers geen bevoegdheden hebben die verder gaan dan voor het uitvoeren van de aan hen toegewezen taken nodig zijn;
- voldoende inzicht te verkrijgen in de opzet van de relevante interne beheersingsmaatregelen en de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen vast te stellen. De externe accountant heeft bijvoorbeeld niet vastgesteld of de interne beheersingsmaatregelen het significante risico kunnen afdekken dat een kamer is verhuurd zonder registratie in het [REDACTED] systeem;
- het aantal detailcontroles op de kamerprijzen uit te voeren die de Deloitte-richtlijnen voorschrijven. De externe accountant heeft bij de detailcontrole van de kamerprijzen vastgesteld dat de prijs in het [REDACTED] systeem overeenkomt met hetgeen betaald is. De externe accountant heeft echter niet vastgesteld dat de kamerprijzen overeenkomen met contractuele prijzen of standaard vastgestelde prijzen en dat kortingen terecht zijn verantwoord. De externe accountant heeft detailcontroles uitgevoerd, omdat hij heeft geconcludeerd dat hij niet kan steunen op de interne beheersingsmaatregelen rondom de kamerprijzen;
- de cijferanalyse met voldoende diepgang uit te voeren, door vooraf verwachtingen te formuleren, de basisgegevens op betrouwbaarheid te toetsen en door meer te doen dan een globale analyse van de omzet. De externe accountant heeft bijvoorbeeld geen onderscheid gemaakt in kamertype en soort afnemers en [REDACTED]. De externe accountant heeft aldus bij de cijferanalyse niet de vereisten van COS 520 in acht genomen;

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

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 63 van 104

5.4.2 Juistheid en volledigheid omzet

5.4.2.1 Norm

COS 200 paragraaf 17 luidt: ‘Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.’

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

COS 520 paragraaf 5 luidt: ‘Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, hetzij alleen dan wel in combinatie met detailcontroles als gegevensgerichte werkzaamheden overeenkomstig Standaard 330, dient de accountant:

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

COS 520 paragraaf 7 luidt: ‘Indien cijferanalyses die zijn uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard fluctuaties of relaties aan het licht brengen die inconsistent zijn met andere relevante informatie of waarvan het verschil met verwachte waarden een significant bedrag vormt, dient de accountant deze verschillen te onderzoeken door:

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

5.4.2.2 Feiten onderzoeksrapport

- a. [D] exploiteert het hotel [REDACTED].

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

64 van 104

- b. De omzet uit de verhuur van hotelkamers bedraagt circa € [REDACTED]. Dat betreft [REDACTED] % van de totale omzet van € [REDACTED]. Deze post is van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De externe accountant heeft op de omzet hotelkamers meerdere significante risico's geïdentificeerd.
- c. De externe accountant heeft een combinatie van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd om de juistheid en volledigheid van de omzet vast te stellen. De systeemgerichte werkzaamheden bestaan uit de vaststelling van de effectieve werking van de functiescheidingen. Daarnaast heeft de externe accountant gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd op de prijscomponent van de omzet verhuur hotelkamers en zowel systeemgerichte als gegevensgerichte werkzaamheden op de bezetting van de kamers.

Systeemgerichte werkzaamheden ten aanzien van de functiescheidingen

- d. Ter vaststelling van de effectieve werking van de functiescheidingen binnen [D] heeft de externe accountant de gebruikerslijsten van vier geautomatiseerde systemen in het controledossier opgenomen. De externe accountant heeft geen controlewerkzaamheden op deze gebruikerslijsten uitgevoerd. Zo heeft hij niet vastgesteld over welke bevoegdheden de gebruikers van de verschillende geautomatiseerde systemen beschikken en of deze bevoegdheden verder gaan dan voor het uitvoeren van de aan hen toegewezen taken nodig zijn.
- e. De externe accountant heeft daarmee niet vastgesteld dat de controletechnische functiescheidingen adequaat in de geautomatiseerde gegevensverwerking zijn aangebracht. Hij heeft echter voor zijn controle wel op de effectieve werking van de functiescheidingen gesteund.

Gegevensgerichte werkzaamheden ten aanzien van de kamerprijzen

- f. De externe accountant heeft geconcludeerd dat hij niet kan steunen op de effectieve werking van de (twee) interne beheersingsmaatregelen rondom de prijscomponent van de omzet uit de verhuur van hotelkamers. De reden daarvoor was dat de werking van de interne beheersingsmaatregelen door [D] onvoldoende was vastgelegd. Het betreft de interne beheersingsmaatregelen '[REDACTED]' en '[REDACTED]'.

'(...) we have noted, [REDACTED]. We can not trace all of the checks because the checks are not visible documented.'

- g. De externe accountant heeft ervoor gekozen om de controle op de kamerprijzen verder volledig gegevensgericht uit te voeren. De gegevensgerichte werkzaamheden bestonden uit:
1. een gegevensgerichte detailcontrole op de gehanteerde kamerprijzen;
 2. een cijferanalyse.

Ad 1) Gegevensgerichte detailcontrole op de kamerprijzen

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 65 van 104

- h. De gegevensgerichte detailcontrole bestond uit het 22 keer vaststellen dat de prijs volgens de informatie in het [REDACTED] systeem ([REDACTED]) overeenkomt met hetgeen betaald is. Hiermee heeft de externe accountant uitsluitend vastgesteld dat hetgeen is verantwoord ook is betaald. De externe accountant heeft hiermee niet vastgesteld dat kortingen juist zijn verantwoord en de verantwoorde prijzen in het [REDACTED] systeem contractueel zijn overeengekomen.

Ad 2) Cijferanalyse

- i. De cijferanalyse bestond uit het vergelijken van de verantwoorde omzet uit de verhuur van hotelkamers, met de verwachting dat deze omzet [REDACTED]% lager zou zijn dan in 2011:

‘With our expectation for room revenues we consider the increased pricing competition as a large factor impacting sales. Although the sales increased last year, we expect an overall slight decrease of approx. [REDACTED]%. Based on the combination of the expected [REDACTED] in room rates ([REDACTED]%) and the [REDACTED] in occupancy ([REDACTED]%). Current pricing pressure of the market directly affects the average room rates, however the hotel is performing better than its peers and [REDACTED].’

- j. Een meer gedetailleerde cijferanalyse op type kamer, soorten afnemers en soorten [REDACTED] is door de externe accountant niet uitgevoerd.
- k. De door de externe accountant ontwikkelde verwachte daling van de omzet uit de verhuur van hotelkamers met [REDACTED]% ten opzichte van 2011 heeft de externe accountant gebaseerd op de in een waarderingsrapport van het pand vermelde daling van de kamerprijzen van [D] met [REDACTED]% en stijging van de bezettingsgraad in het marktsegment met [REDACTED]%. In de workpaper revenue 2012 heeft de externe accountant opgemerkt:

‘As based on the individual significant revenue streams, we have built up an expectation based on prior year figures. The expectation is then compared to the actual sales figures as per 2012.’

- l. In datzelfde document verwijst de externe accountant naar het door hem gebruikte waarderingsrapport (van 26 november 2012) van [REDACTED]. Dat waarderingsrapport vermeldt de daling van de kamerprijzen van [D] met [REDACTED]%. Dit percentage (van [REDACTED]%) is gebaseerd op ‘[REDACTED]’, waaruit blijkt dat het percentage voor het gehele jaar gebaseerd is op de tot en met september 2012 verantwoorde omzet. De stijging van de bezettingsgraad in het marktsegment met [REDACTED] ([REDACTED]%) is ook gebaseerd op ‘[REDACTED]’ en ‘[REDACTED]’, waaruit blijkt dat het percentage voor het gehele jaar gebaseerd is op de tot en met september 2012 verantwoorde omzet.
- m. Deze in het waarderingsrapport vermelde gegevens zijn grotendeels gebaseerd op de tot en met september 2012 verantwoorde omzet van [D].

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 66 van 104

- n. In het controledossier is verder informatie opgenomen (e-mail van Deloitte Real Estate Advisory) waaruit blijkt dat bij concurrerende hotels (' ') sprake is van een daling van de gemiddelde kamerprijs van % (van € naar €) en een daling van de bezettingsgraad van % (van % naar %) ten opzichte van 2011. Deze informatie heeft de externe accountant niet betrokken bij het ontwikkelen van zijn verwachting.

Systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden ten aanzien van de bezetting van de kamers

- o. De door de externe accountant geplande systeemgerichte werkzaamheden met betrekking tot de bezetting van de kamers bestonden uit:
1. het vaststellen van de functiescheidingen tussen , en ' ';
 2. het vaststellen van de opzet, het bestaan en de werking van de interne beheersingsmaatregel ' ';
- p. De door de externe accountant geplande gegevensgerichte werkzaamheden met betrekking tot de bezetting van de kamer bestonden uit:
3. een cijferanalyse;
 4. een gegevensgerichte detailcontrole;
 5. het maken van aansluitingen;
 6. een controle op de afgrenzing van de omzet.
- q. Het risico dat een kamers is verhuurd zonder registratie heeft de externe accountant als significant risico gekwalificeerd.

Ad 1) functiescheiding tussen , en ' '

- r. De externe accountant heeft niet vastgesteld of controletechnische functiescheidingen tussen ' ', ' ' en de ' ' zijn aangebracht. De externe accountant heeft niet vastgesteld of ' ' ook taken voor ' ' verzorgt en vice versa. Evenmin heeft hij vastgesteld of de ' ' ook ' ' en kamers kan verhuren.

Ad 2) ' '

- s. In de door de externe accountant opgestelde procesbeschrijving van het omzetproces is vermeld dat de ' ' dagelijks ' ' vaststelt of deze kamers in een verhuurbare staat verkeren ('sellable condition'). De ' ' voert deze controle uit aan de hand van een lijst uit het ' ' systeem met per ' ' de status ' ', 'gereed voor verhuur', 'niet gereed voor verhuur' of 'out of order'. De ' ' gebruikt voor de vastlegging van de controle een standaardformulier.

' ' is calculated based on data from ' '. Each month lists are printed out from ' ' which automatically show ' ' for ' ' and ' '. The ' ' (' ') performs a check on ' ' (' ') by means of also-called ' ' checks. A print out is made containing all ' '. A ' ' can have 4 different statuses. It is either ' ', ready

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

67 van 104

for sale, unavailable for sale of out of order. Every day two vacant [REDACTED] (according to [REDACTED]) are checked is their occupied vacant (as stated in the operational system). The general purpose of this check is to ensure that [REDACTED] is actually in a sellable condition, not whether the [REDACTED] is sold without registration. The occupancy check is documented on a standard form and is archived on at the [REDACTED].

De ' [REDACTED] ' zijn aldus niet gericht op het afdekken van het risico dat een kamer is verhuurd zonder registratie in het [REDACTED] systeem ([REDACTED]). Dit is ook in de procesbeschrijving vermeld.

- t. De ' [REDACTED] ' worden dagelijks [REDACTED] uitgevoerd, terwijl gemiddeld [REDACTED] [REDACTED] zijn geregistreerd.
- u. De externe accountant heeft vastgesteld dat voor vijftien dagen in het boekjaar het standaard formulier van de ' [REDACTED] ' aanwezig is.
- v. Daarnaast heeft de externe accountant voor één dag voor alle [REDACTED] die volgens het [REDACTED] systeem [REDACTED] waren, vastgesteld door middel van waarneming ter plaatse [REDACTED].
- w. De externe accountant heeft mondeling toegelicht dat de ' [REDACTED] ' en de ' [REDACTED] ' verschillende termen voor dezelfde functie zijn (zie ook feit r).

Ad 3 en 4) Cijferanalyse en gegevensgerichte detailcontrole

- x. Voor de feiten met betrekking tot de cijferanalyse en de gegevensgerichte detailcontrole wordt verwezen naar de eerdere bespreking van deze werkzaamheden onder het kopje 'kamerprijzen' (feit h t/m n).

Ad 5 en 6) Aansluitingen en controle op de afgrenzing van de omzet

- y. De werkzaamheden ten aanzien van de aansluitingen en de controle op de afgrenzing van de omzet, zien op de betrouwbaarheid van de financiële informatie als geheel en op de vraag of de omzet in het juiste jaar boekjaar is verantwoord. Deze werkzaamheden leveren daarom geen controle-informatie op met betrekking tot de leegstand en/of de bezetting van de kamers.

5.4.2.3 Analyse

De externe accountant heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen bij de jaarrekening van [D] over 2012 om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, waardoor de externe accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren (COS 200.17). De externe accountant heeft namelijk geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de juistheid en volledigheid van de omzet van [D] uit kamerverhuur (COS 500.6). Meer precies heeft externe accountant onvoldoende controle-informatie verkregen over 1) de functiescheidingen, 2) de kamerprijs en 3) de bezetting van de kamers.

Datum 16 maart 2016
Ons kenmerk [REDACTED]
Pagina 68 van 104

De totale omzet van [D] bedraagt € [REDACTED]. De omzet uit de verhuur van hotelkamers bedraagt circa € [REDACTED]. Dat betreft [REDACTED]% van de totale omzet. Deze post is zowel van vanwege de aard als de omvang van materieel belang voor het beeld van de jaarrekening als geheel. De externe accountant heeft de omzet als significante post aangemerkt en de volledigheid van de omzet als inherent risico ingeschat.

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

Functiescheidingen

Bij zijn controle van de omzet heeft de externe accountant gesteund op de functiescheidingen die binnen [D] zouden bestaan. De externe accountant heeft echter onvoldoende werkzaamheden verricht om de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen vast te stellen.

De externe accountant heeft de gebruikerslijsten van vier geautomatiseerde systemen in het controledossier opgenomen (feit d), maar hij heeft nagelaten controlewerkzaamheden op deze gebruikerslijsten uit te voeren. Hij heeft bijvoorbeeld niet vastgesteld over welke bevoegdheden de gebruikers van de verschillende geautomatiseerde systemen beschikken en of deze bevoegdheden verder gaan dan voor het uitvoeren van de aan hen toegewezen taken nodig zijn. Hij heeft aldus niet vastgesteld of de controletechnische functiescheidingen adequaat in de geautomatiseerde gegevensverwerking zijn aangebracht.

Daarmee heeft de externe accountant onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd om de effectieve werking van de functiescheidingen binnen [D] vast te stellen, terwijl hij daarop in zijn verdere controle ten aanzien van de [REDACTED] wel heeft gesteund.

Kamerprijzen

Omdat de externe accountant tot de conclusie is gekomen dat hij bij de controle van de prijscomponent van de omzet kamerverhuur niet kon steunen op twee binnen [D] opgezette interne beheersingsmaatregelen, heeft hij besloten de kamerprijs volledig gegevensgericht te controleren. De externe accountant heeft gepland een gegevensgerichte detailcontrole uit te voeren op de gehanteerde kamerprijzen en voorts om een gedetailleerde cijferanalyse uit te voeren (feit g t/m n).

Gegegevensgerichte detailcontrole

De detailcontrole bestond uit het 22 keer vaststellen dat de prijs volgens de informatie in het [REDACTED] systeem

([REDACTED]) overeenkomt met hetgeen is betaald (feit h). Deze controlewerkzaamheden zijn echter ontoereikend om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de prijscomponent van de omzet kamerverhuur.

De omvang van de gegevensgerichte detailcontrole is onvoldoende. Op basis van de audit methodologie van Deloitte had de externe accountant een gegevensgerichte steekproef van 75 moeten uitvoeren, in plaats van de 22 deelwaarnemingen die hij heeft uitgevoerd (feit h). Verder geven de verrichte werkzaamheden over deze deelwaarneming van 22 alleen informatie over de geselecteerde bezetting. De resultaten van de controlewerkzaamheden kunnen niet worden geprojecteerd op de gehele populatie (per 23 september 2013 [REDACTED]), omdat geen sprake is van een statistische steekproef. Deze werkzaamheden verschaffen daarmee geen controle-informatie voor de rest van de populatie. De externe accountant heeft met deze werkzaamheden aldus onvoldoende controlezekerheid verkregen dat hetgeen in het [REDACTED] systeem is verantwoord ook daadwerkelijk is betaald.

De gegevensgerichte detailcontrole schiet ook naar zijn aard tekort. Met de uitgevoerde detailcontrole kan geen controlezekerheid worden verkregen dat in het [REDACTED] systeem ook de juiste, contractueel overeengekomen prijzen zijn ingevoerd. Hierbij is van belang dat uit het controledossier blijkt dat de kamerprijzen kunnen verschillen doordat bijvoorbeeld verschillende typen afspraken met afnemers zijn gemaakt, kortingen zijn verstrekt, kortingsbonnen zijn verstrekt, et cetera. De externe accountant had bijvoorbeeld bij de gegevensgerichte detailcontroles kunnen vaststellen dat een verstrekte korting of een gemaakte afspraak juist is verantwoord.

De gegevensgerichte detailcontrole die de externe accountant heeft uitgevoerd op de verantwoorde kamerprijzen is daarom naar omvang en aard onvoldoende.

Cijferanalyse

Ook de door de externe accountant uitgevoerde cijferanalyse was ongeschikt om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. De cijferanalyse bestond uit het vergelijken van de verantwoorde omzet uit de verhuur van hotelkamers, met de verwachting dat deze omzet [REDACTED] % lager zou zijn dan in 2011 (feit k). De externe accountant heeft deze cijferanalyse met onvoldoende diepgang uitgevoerd en hij heeft een ongeschikte verwachting gehanteerd.

De door de externe accountant uitgevoerde cijferanalyse is niet uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten in COS 520, omdat deze onvoldoende diepgang heeft om een afwijking van materieel belang te onderkennen (COS 520.5), omdat de externe accountant niet heeft geëvalueerd of zijn verwachting geschikt en precies genoeg is (COS 520.5) en hij geen onderzoek heeft gedaan naar verschillen (COS 520.7). De cijferanalyse die de externe accountant heeft uitgevoerd ten aanzien van de totale verantwoorde omzet uit de verhuur van kamers, betreft een vergelijking van de totale verantwoorde omzet uit de verhuur van kamers zonder onderscheid te maken naar bijvoorbeeld type kamer, soorten afnemers en/of soorten [REDACTED]. Met deze cijferbeoordeling is geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de omzet uit de verhuur van kamers, omdat deze is uitgevoerd op het niveau van de totale omzet. Daarmee heeft de cijferbeoordeling onvoldoende diepgang om een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen.

De in de cijferanalyse gehanteerde verwachting heeft de externe accountant gebaseerd op de in een waarderingsrapport van het [REDACTED] vermelde daling van de kamerprijzen van [D] met [REDACTED]% en stijging van de bezettingsgraad in het marktsegment met [REDACTED]%. Deze verwachting is ongeschikt omdat de in het waarderingsrapport vermelde gegevens grotendeels zijn gebaseerd op de tot en met september 2012 verantwoorde omzet van [D] (feit m). De verwachting is daarmee grotendeels gebaseerd op de tot en met september 2012 verantwoorde omzet van [D] zelf en vormt daarmee onvoldoende een verwachting (feit k t/m n). Aldus is uit de cijferanalyse geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen. Dit geldt te meer nu in het controledossier ook informatie was opgenomen van Deloitte Real Estate Advisory waaruit naar voren komt dat bij concurrerende hotels sprake is van een daling van de gemiddelde kamerprijs van [REDACTED]% en een daling van de bezettingsgraad van [REDACTED]% ten opzichte van 2011 (feit n). De externe accountant heeft niet onderkend dat deze percentages verschillen van de percentages die hij aan zijn verwachting ten grondslag heeft gelegd. De externe accountant heeft deze afwijkende percentages ten onrechte niet betrokken bij het ontwikkelen van zijn verwachting.

Het voorgaande betekent dat de externe accountant heeft nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de prijscomponent van de omzet kamerverhuur.

Bezetting van de kamers

Naast de prijscomponent van de omzet kamerverhuur heeft de externe accountant voorts geen voldoende en geen geschikte werkzaamheden verricht op de bezetting van de kamers. De externe accountant heeft [REDACTED] onvoldoende vastgesteld. De externe accountant heeft in dat verband willen steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel ' [REDACTED] ' (feit s), maar deze beheersingsmaatregel is in opzet niet geschikt om [REDACTED] van de kamers te controleren.

De ' [REDACTED] ' zijn in de eerste plaats niet gericht op het afdekken van het significante risico dat een kamer is verhuurd zonder registratie in het [REDACTED] systeem ([REDACTED]). Uit de in het controledossier opgenomen procesbeschrijving blijkt dat de opzet van de ' [REDACTED] ' is gericht op het vaststellen of de kamers in een verhuurbare staat verkeren (feit s).

De tweede reden waarom de externe accountant voor de bezetting van de kamers niet heeft kunnen steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel van de ' [REDACTED] ', is dat hij niet heeft vastgesteld dat een controletechnische functiescheiding bestond tussen ' [REDACTED] ', ' [REDACTED] ' en de ' [REDACTED] ' (feit r). De ' [REDACTED] ' kunnen bovendien alleen betrouwbare controle-informatie opleveren als deze worden uitgevoerd door een functionaris die alleen een controlerende functie heeft (en dus niet ook een beschikkende of registrerende functie). Indien de ' [REDACTED] ' ook een kamer kan verhuren is sprake van een doorbreking van de functiescheiding en kan geen voldoende en geen geschikte controle-informatie worden ontleend aan de werking van de ' [REDACTED] '.

De externe accountant heeft niet vastgesteld in hoeverre de ' [REDACTED] ' ook taken voor [REDACTED] verzorgde en vice versa. Evenmin heeft hij vastgesteld of de ' [REDACTED] ' ook [REDACTED] kon uitgeven en daarmee kamers kon verhuren (feit r). Indien de ' [REDACTED] ' ook een kamer kan verhuren is sprake van een doorbreking van de functiescheiding en is de interne beheersingsmaatregel in opzet niet toereikend.

De externe accountant heeft deze tekortkomingen in de opzet van de interne beheersingsmaatregel '[REDACTED]', niet ondervangen door eigen aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden. Voor één dag heeft de externe accountant voor [REDACTED] kamers die volgens het [REDACTED] systeem leeg waren, daadwerkelijk vastgesteld dat [REDACTED] (feit v). Deze bevinding zegt iets over de bezetting van de kamers op die dag, maar zegt daarmee nog niets over de juistheid van de informatie in het [REDACTED] systeem ten aanzien van de bezetting van de kamers op de andere 364 dagen.

De overige werkzaamheden die de accountant op de bezetting van de kamers heeft uitgevoerd zijn onvoldoende om de tekortkomingen die hierboven zijn beschreven te mitigeren. De uitgevoerde cijferanalyse is namelijk qua aard niet geschikt, om de hiervoor onder de kop 'cijferanalyse' genoemde redenen. De verrichte aansluitingen en de werkzaamheden op de afgrenzing van de omzet zien niet op [REDACTED] van de kamers (feit y).

Het voorgaande betekent dat de externe accountant heeft nagelaten om controlewerkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de component kamerbezetting van de omzet kamerverhuur.

Zienswijze Deloitte

In de op het boetevoornemen ingediende zienswijze aangaande [D] refereert Deloitte zowel aan een presentatie die zij aan de AFM heeft gegeven als aan verschillende gesprekken die tussen haar en de AFM aangaande deze wettelijke controle hebben plaatsgevonden. Deloitte geeft aan dat zij heeft aangegeven – en herhaalt dit standpunt in de zienswijze – dat zij de stelling van de AFM dat de externe accountant niet zou hebben voldaan aan COS 200.17 en 500.6 niet onderschrijft. Het gaat in dezen voornamelijk om de bevindingen betrekking hebbend op onvoldoende controle-informatie over de functiescheidingen, de kamerprijs en de bezetting van de kamers.

Deloitte geeft aan dat zij de AFM erop heeft gewezen dat zij inhoudelijke en detailopmerkingen van de AFM heeft weerlegd door te verwijzen naar relevante dossierstukken, dan wel dat er duiding heeft plaatsgevonden van de bredere context waarin beslissingen in de planning, risicoanalyse en uitvoering van de werkzaamheden hebben plaatsgevonden zoals vastgelegd in het dossier.

Reactie AFM

In de reactie die op 30 juli 2014 door Deloitte is gegeven op het Rapport voorlopige conclusie en bevindingen, wordt niet specifiek ingegaan op de wettelijke controle inzake [D]. Het Rapport voorlopige conclusie en bevindingen dateert van 3 juli 2014. De presentatie en de diverse gesprekken waaraan Deloitte refereert in de zienswijze dateren van vóór deze datum.

Gelet daarop is in het definitieve onderzoeksrapport aangegeven dat Deloitte geen reactie heeft gegeven op het Rapport voorlopige conclusie en bevindingen aangaande deze wettelijke controle. Dit laat echter onverlet dat hetgeen door Deloitte voorafgaande aan het Rapport voorlopige conclusie en bevindingen is aangegeven, wel degelijk is meegenomen en is beoordeeld in het definitieve onderzoeksrapport. In dezen zij ten aanzien van de

kamerprijzen verwezen naar de analyse in het definitieve onderzoeksrapport vanaf 6.4.5.7, ten aanzien van de cijferanalyse vanaf 6.4.5.14 en ten aanzien van de bezetting van de kamers vanaf 6.4.5.16. De door Deloitte ingediende zienswijze biedt dan ook geen nieuwe inzichten, maar is een herhaling van hetgeen reeds aangevoerd.

In het definitieve onderzoeksrapport wordt door de AFM reeds aangegeven dat de door Deloitte genoemde werkzaamheden weliswaar zijn verricht, maar dat deze met onvoldoende diepgang zijn verricht waardoor deze werkzaamheden onvoldoende controle-informatie hebben gegenereerd. De uitgevoerde werkzaamheden zijn aldus niet conform de daartoe geldende normen uitgevoerd.

5.4.3 Conclusie

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

6. Overtreding zorgplicht artikel 14 Wta

6.1 Inleiding – toelichting op de norm

De accountant geeft een (al dan niet goedkeurende) controleverklaring af over de getrouwheid van door ondernemingen of instellingen gepresenteerde financiële overzichten. Deze controleverklaring geeft hij af ten behoeve van het publiek. De accountant heeft derhalve een belangrijke publieke taak, in die zin dat hij zekerheid toevoegt aan de getrouwheid van de financiële verslaggeving. Daarmee draagt hij bij aan het vertrouwen in die financiële verslaggeving van een grote groep gebruikers. Dit is essentieel omdat de getrouwheid van de door een onderneming of instelling gepresenteerde gegevens niet eenvoudig door gebruikers zelf valt te controleren. Het publiek moet er aldus op kunnen vertrouwen dat een controleverklaring van de accountant op een vakbekwame manier tot stand is gekomen. Een aantasting van dit vertrouwen tast ook het algehele vertrouwen in de economische markt aan en in het bijzonder het vertrouwen in de financiële markt.¹⁰

Op grond van artikel 14 Wta rust op Deloitte als accountantsorganisatie de verplichting er voor zorg te dragen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden, voldoen aan de regels ter zake van onder meer de vakbekwaamheid. Deloitte gaat als accountantsorganisatie ook met de controlecliënt de overeenkomst aan tot het verrichten van de wettelijke controle. Deloitte dient als accountantsorganisatie de randvoorwaarden te creëren voor het adequaat functioneren van haar externe accountants. Deloitte moet

¹⁰ Kamerstukken II 2003-2004, 29 658, nr. 3, p. 1-3.

voorkomen dat haar externe accountants een verklaring afgeven op basis van een zodanig gebrekkige controle dat op basis daarvan geen verklaring had mogen worden afgegeven.

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

6.2 Beoordeling naleving zorgplicht van artikel 14 Wta

De AFM concludeert op basis van haar onderzoek dat Deloitte bij de uitvoering van wettelijke controles over 2012 de op haar rustende zorgplicht heeft overtreden. Naar het oordeel van de AFM is hiervan reeds sprake gelet op de aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen die door de AFM zijn vastgesteld. Dit wordt toegelicht in paragraaf 6.2.1. Bovendien zijn de tekortkomingen in de wettelijke controles die zijn betrokken in het reguliere onderzoek in geen van de gevallen door Deloitte zelf geconstateerd. Deloitte heeft haar accountantsorganisatie niet zodanig ingericht, noch zodanige maatregelen getroffen dat is voorkomen dat haar externe accountants meermalen op basis van een ontoereikende controle, waarin geen voldoende en geen geschikte controle-informatie is verkregen, een (goedkeurende) controleverklaring hebben afgegeven. Dit wordt toegelicht in paragraaf 6.2.2.

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

6.2.1 Aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

74 van 104

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

Controlecliënt en balanstotaal	Door externe accountant vastgestelde materialiteit	Post of onderdeel waarvoor geen voldoende en geen geschikte controle-informatie is verkregen
[A] (€ ██████████)	€ ██████████	- Omzet (€ ██████████)
[B] (€ ██████████)	€ ██████████	- Omzet Nederlandse werkmaatschappij (€ ██████████) - Goodwill (€ ██████████) en daarmee samenhangende bijzondere waardevermindering goodwill (€ ██████████)
[C] (€ ██████████)	€ ██████████	- Waardering gronden in exploitatie (€ ██████████) - Rechtmatigheid aanbesteding (onderdeel van de totale inkoopkosten van € ██████████)
[D] (€ ██████████)	€ ██████████	- Omzet (€ ██████████)

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

[A]

- De externe accountant heeft onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de omzet (COS 500.6). Zo heeft hij geen controlewerkzaamheden verricht die hem voldoende en geschikte controle-informatie hebben verschaft over de juistheid van de gehanteerde commissiepercentages. De juistheid van deze commissiepercentages is echter van belang voor het vaststellen van de volledigheid van de omzet. Dat

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

75 van 104

geldt eveneens voor de andere variabele voor het bepalen van de omzet: het aantal [REDACTED]. De externe accountant heeft onvoldoende werkzaamheden verricht om de juistheid en volledigheid van de [REDACTED] in het geautomatiseerde systeem te controleren. Zo is de door hem uitgevoerde cijferanalyse niet verricht in overeenstemming met de vereisten van COS 520.5 en 520.7. Gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de post, heeft de externe accountant daarmee ook nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, zoals COS 200.17 voorschrijft.

[B]

- De externe accountant heeft onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de omzet (COS 500.6). Zo heeft hij geen controlewerkzaamheden verricht die hem voldoende en geschikte controle-informatie hebben verschaft over de volledigheid van de verantwoorde uren, die de basis van de [REDACTED]-opbrengsten vormen. De door hem uitgevoerde cijferanalyse is niet verricht in overeenstemming met de vereisten van COS 520.5 en COS 520.7. Gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de post, heeft de externe accountant daarmee ook nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, zoals COS 200.17 voorschrijft.
- De externe accountant heeft onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de waardering van de goodwill (COS 500.6). In de bepaling van de waardering van de goodwill van (de kasstroomgenererende eenheden van) een onderneming spelen veronderstellingen over de toekomst een belangrijke rol. De externe accountant had dienen te beoordelen of de veronderstellingen in het model waarmee het management van de controlecliënt de waardering van de goodwill berekent, redelijk waren. De externe accountant heeft dat onvoldoende gedaan. Hierdoor heeft hij geen voldoende en geen geschikte controle-informatie verkregen over de vraag of de schattingen in de financiële overzichten redelijk zijn (COS 540.6 en 540.15b). Gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de post, heeft de externe accountant daarmee ook nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, zoals COS 200.17 voorschrijft.

[C]

- De externe accountant heeft onvoldoende controlewerkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over 1) de waardering van de gronden in exploitatie van [C]; en 2) de rechtmatigheid van de aanbestedingen (COS 500.6). De externe accountant heeft in dit verband gepland om bij zijn controlewerkzaamheden gebruik te maken van de werkzaamheden van de verbijzonderde interne controle (VIC) van de gemeente. Daarnaast maakt de externe accountant bij de waardering van de gronden in exploitatie gebruik van de waarderingsdeskundigen van Deloitte (REA). Hij heeft echter in strijd met COS 610.11 en 610.12 de werkzaamheden van VIC ten aanzien van de

rechtmatigheid van de aanbestedingen en de waardering van de gronden in exploitatie onvoldoende geëvalueerd en daarmee onvoldoende gecontroleerd om daar gebruik van te kunnen maken. Hij heeft voorts in strijd met COS 620.12 de werkzaamheden van REA ten aanzien van de waardering van de gronden in exploitatie onvoldoende geëvalueerd en daarmee onvoldoende gecontroleerd om daar gebruik van te kunnen maken. Gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de post, heeft de externe accountant daarmee ook nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, zoals COS 200.17 voorschrijft.

[D]

- De externe accountant heeft onvoldoende werkzaamheden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de juistheid en volledigheid van de omzet (COS 500.6). Hij heeft onvoldoende controlewerkzaamheden verricht op de volgende onderdelen die relevant zijn voor het bepalen van de omzet: 1) de functiescheidingen, 2) de kamerprijs en 3) de bezetting van de kamers. Zo is de door hem uitgevoerde cijferanalyse niet verricht in overeenstemming met de vereisten van COS 520.5 en COS 520.7. Gelet op de ernst van deze tekortkomingen en de materiële aard van de post, heeft de externe accountant daarmee ook nagelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, zoals COS 200.17 voorschrijft.

Conclusie

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

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

vaktechnische en overige beroepsvoorschriften – zoals de COS – en dat hij zich houdt aan de voor hem relevante wet- en regelgeving.

De conclusie van de AFM is dat in de vier als onvoldoende beoordeelde wettelijke controles sprake is van ernstige tekortkomingen. Deze conclusie is gebaseerd op een weging van de verschillende bevindingen. Het feit dat uit een herbeoordeling van de dossiers door Deloitte is gebleken dat de eerder afgegeven goedkeurende verklaringen geen aanpassing behoeften, doet niet af aan de aard en ernst van de tekortkomingen. Zoals hierboven uiteengezet, is het verwijt dat de externe accountants niet de vereiste controlewerkzaamheden hebben verricht om hun conclusies op te kunnen baseren. Daarmee is een onverantwoord risico ontstaan dat ten onrechte goedkeurende verklaringen in het maatschappelijk verkeer zijn gebracht. Dat dit risico zich niet heeft gerealiseerd, is een omstandigheid achteraf waarop de externe accountant geen invloed heeft gehad.

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

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

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 78 van 104

terecht heeft aangenomen dat EY niet datgene heeft gedaan dat van haar kan worden gevergd om ervoor te zorgen dat de aan haar verbonden externe accountants de toepasselijke wet- en regelgeving naleven bij het verrichten van wettelijke controles.¹¹

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

‘Wanneer de AFM ernstige bevindingen heeft waarbij sprake is van niet voldoende en niet geschikte controle-informatie om het accountantsoordeel te kunnen onderbouwen, dan kan de AFM informele of formele maatregelen treffen. Dit kan bijvoorbeeld een bestuurlijke boete zijn die wordt opgelegd aan de accountantsorganisaties wegens overtreding van de zorgplicht of het indienen van een tuchtklacht jegens een individuele externe accountant.’¹²

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

Het voorgaande leidt reeds tot de conclusie dat Deloitte de zorgplicht van artikel 14 Wta heeft overtreden, in de periode van 7 december 2011 tot en met 22 mei 2013.

6.2.2 Tekortkomingen niet door Deloitte zelf signaleerd

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

De AFM wijst er in dit verband op dat in elk van de vier wettelijke controles – [A], [B], [C], [D] – voor afgifte van de controleverklaring een OKB als bedoeld in artikel 18 Bta heeft plaatsgevonden. Dat heeft er echter niet toe geleid dat Deloitte de gebreken in het functioneren van haar externe accountants zelf heeft geconstateerd. Hoewel bij de OKB ten aanzien van [B] en [C] wel aandacht is besteed aan de post respectievelijk posten waarop het onderzoek van de AFM (mede) was gericht, heeft dit er niet toe geleid dat Deloitte de gebrekkige controle van die post door haar externe accountants heeft voorkomen of dat tijdig herstelwerkzaamheden hebben plaatsgevonden.

¹¹ ECLI:NL:RBROT:2012:BV2271.

¹² *Kamerstukken II 2014-2015, 33 977, nr. 4, p. 39.*

Uit de vastlegging van de OKB ten aanzien van [A] en [D] blijkt zelfs dat in de OKB niet eens specifiek aandacht is besteed aan de posten waar het onderzoek van de AFM mede op was gericht. Uit artikel 19, derde en vierde lid, sub c en d, Bta volgt dat de OKB'er in zijn beoordeling betreft of de externe accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven controleverklaring, waarbij hij (ingevolge vierde lid, sub c) ten minste in zijn beoordeling de voornaamste bevindingen betreft van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de uit deze bevindingen getrokken conclusies. Het is derhalve opmerkelijk dat in de OKB in het geheel geen specifieke aandacht is besteed aan de omzet, terwijl deze post van materieel belang is voor het beeld van de jaarrekening als geheel. Die post had derhalve, ingevolge artikel 19, derde en vierde lid, Bta, in de OKB moeten worden betrokken.

Op het dossier [D] heeft verder een intern kwaliteitsonderzoek (practice review) plaatsgevonden. Dit onderzoek heeft evenmin de door de AFM geconstateerde tekortkomingen blootgelegd. Voor de wettelijke controle van [D] geldt dus dat de OKB, noch het interne kwaliteitsonderzoek ertoe heeft geleid dat de door de AFM geconstateerde tekortkomingen door Deloitte zelf zijn gesignaleerd. Hoewel uit de vastleggingen van de practice review blijkt dat het intern kwaliteitsonderzoek zich mede heeft gericht op de omzetverantwoording heeft de practice reviewer geen opmerkingen gemaakt over de controle van de juistheid en volledigheid van de omzet uit kamerverhuur. De practice reviewer heeft de controle als 'compliant' beoordeeld. Ook met dit instrument heeft Deloitte de tekortkomingen in de controle aldus niet opgemerkt, laat staan voorkomen.

6.2.3 Geconstateerde tekortkomingen staan niet op zichzelf

De resultaten van onderhavig onderzoek staan bovendien niet op zichzelf maar passen bij de uitkomsten van een eerder onderzoek van de AFM dat heeft geresulteerd in het 'Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking' van 1 september 2010 en het definitief 'onderzoeksrapport regulier onderzoek 2009' van Deloitte van 17 december 2010. De AFM heeft van 3 november 2009 tot en met 8 april 2010 uit hoofde van haar doorlopend toezicht onderzoek uitgevoerd bij Deloitte. Dit onderzoek heeft geresulteerd in een op 15 februari 2012 aan Deloitte opgelegde bestuurlijke boete, wegens overtreding van artikel 14 Wta omdat zij bij het uitvoeren van wettelijke controles over 2008 er niet, dan wel onvoldoende, voor heeft zorggedragen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden de beroepsregels hebben nageleefd. De AFM stelt vast dat Deloitte sinds de boete van 15 februari 2012 onvoldoende maatregelen heeft genomen om herhaling te voorkomen.

6.2.4 Oorzakenanalyse Deloitte

In haar brief van 30 juli 2014 heeft Deloitte de oorzaken die volgens haar ten grondslag liggen aan de bevindingen van de AFM uiteengezet. Deloitte geeft aan dat oorzakenanalyses in drie niveaus worden onderscheiden: 1) brede horizon scanning, 2) 'deep-dive' op opdracht niveau en 3) impact reviews.

Deze in de brief van 30 juli 2014 door Deloitte vastgestelde oorzakenanalyse bevestigt het oordeel van de AFM dat de door haar geconstateerde tekortkomingen niet kunnen worden afgedaan als op zichzelf staande gevallen. Hoewel de AFM niet kan uitsluiten dat ook andere oorzaken aan de door de AFM in de drie wettelijke controles

Datum 16 maart 2016
Ons kenmerk [REDACTED]
Pagina 80 van 104

geconstateerde tekortkomingen ten grondslag liggen, bevestigen de door Deloitte vastgestelde oorzaken in ieder geval dat Deloitte onvoldoende invulling aan haar zorgplicht heeft gegeven.

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

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

Op 14 augustus 2014 en 22 augustus 2014 heeft Deloitte meer dossier-specifieke oorzakenanalyses verstrekt. Ter aanvulling op hetgeen is opgegeven in de meer algemene oorzakenanalyse als hierboven opgenomen, volgt uit de dossier specifieke oorzakenanalyse [REDACTED]

In de brief van 30 juli 2014 heeft Deloitte ook aangegeven dat voor elk van de in de oorzakenanalyse genoemde oorzaken, het van 7 mei 2013 zijnde Audit Quality Plan¹³ een initiatief bevat om hier gericht op in te spelen. Voor het voorkomen en signaleren van onderhavige overtreding van de zorgplicht zijn deze maatregelen hoe dan ook te laat tot stand gekomen.

De door Deloitte uitgevoerde oorzakenanalyse bevestigt hiermee vanuit verschillende invalshoeken de conclusie van de AFM dat de organisatie haar zorgplicht van artikel 14 Wta heeft overtreden. Dat de AFM de oorzakenanalyse bij de beoordeling kan betrekken op deze wijze als hierboven is gebeurd, zal hierna in hoofdstuk 7 worden uiteengezet.

¹³ Respectievelijk de update daarop d.d. 20 februari 2014.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

81 van 104

6.3 Reactie op overige aspecten zienswijze ten aanzien van de overtreding

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

6.3.1 Getroffen maatregelen ter verbetering

Deloitte stelt in haar zienswijze dat niet enkel op basis van concrete bevindingen in dossiers beoordeeld kan worden of aan de zorgplicht ex artikel 14 Wta is voldaan. Ter beoordeling hiervan moeten ook de maatregelen worden betrokken die Deloitte heeft getroffen om dergelijke normschendingen in individuele dossiers zo veel mogelijk te vermijden en te beperken.

De AFM stelt voorop dat de maatregelen zoals weergegeven in de documenten welke Deloitte in het kader van de zienswijze heeft overgelegd er niet toe hebben geleid dat de tekortkomingen in de vier van de tien onderzochte wettelijke controles zoals hiervoor omschreven niet hebben plaatsgevonden. Aldus hebben de in de overgelegde documenten genoemde verbetermaatregelen niet kunnen bewerkstelligen dat de externe accountants bij de wettelijke controles in de onderzochte periode de daartoe geldende COS en VGC normen in acht hebben genomen. Het niet in acht nemen van de desbetreffende COS en VGC normen door de externe accountants leidt reeds tot de conclusie dat Deloitte de op haar rustende zorgplicht ex artikel 14 Wta gedurende de periode van 7 december 2011 tot en met 22 mei 2013 niet heeft nageleefd.

Ten aanzien van de overgelegde documenten merkt de AFM op dat onderscheid gemaakt moet worden tussen de maatregelen getroffen vóór de periode van overtreding (lopende van 7 december 2011 tot en met 22 mei 2013), gedurende de periode van overtreding en ná de periode van overtreding.

Ter zake van maatregelen die zijn genomen om overtredingen te voorkomen en te vermijden, kunnen met name die maatregelen van belang zijn die zijn genomen *voorafgaande* aan en in mindere mate gedurende de periode van overtreding.

Dienaangaande merkt de AFM het volgende op. Op basis van de door Deloitte overgelegde documenten constateert de AFM dat tegen het einde van de periode van overtreding is aangevangen met het implementeren van structurele verbetermaatregelen, namelijk in het voorjaar (mei) 2013. Het betreft in dezen de implementatie van het Audit Quality Master Plan. Dit brengt met zich dat de met dit plan geïmplementeerde maatregelen niet daadwerkelijk hebben kunnen bijdragen aan het in acht nemen van de geldende COS en VGC-normen door de externe accountants gedurende de onderzochte periode. Ten overvloede merkt de AFM op dat dit Audit Quality

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 82 van 104

Master Plan is opgesteld bijna 2,5 jaar na het eerste voornemen van de AFM een boete op te leggen wegens overtreding van artikel 14 Wta¹⁴, en ruim een jaar na de daadwerkelijke boeteoplegging.

In de periode voorafgaande aan het Audit Quality Master Plan heeft Deloitte met een zekere regelmaat de accountantsmedewerkers van Deloitte geïnformeerd aangaande actuele risico's en aandachtspunten die speelden in de marktsegmenten waarin de ondernemingen die aan controle onderhevig zijn functioneren. Daarnaast zijn regelmatig de bevindingen uit de EQAR, EQCR en OKB besproken. Dit heeft er echter niet toe geleid dat de feiten die ten grondslag hebben gelegen aan de meer genoemde tekortkomingen niet hebben plaatsgevonden. Bovendien geeft de oorzakenanalyse een beeld van een organisatie die, gelet op de geconstateerde tekortkomingen, op onvoldoende consistente wijze invulling heeft gegeven aan de naleving van de zorgplicht. Dat Deloitte weliswaar vóór en tijdens de onderhavige periode van overtreding maatregelen heeft getroffen op grond waarvan Deloitte oordeelt dat er geen sprake is van een overtreding van de zorgplicht, doet hier niet aan af.

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

De AFM ziet wel dat Deloitte zich heeft ingezet op het versterken van de randvoorwaarden voor betere kwaliteit van de wettelijke accountantscontroles.¹⁵ Het resultaat dat blijkt uit het Dashboardonderzoek 2015 van de AFM naar de opzet van de maatregelen die Deloitte doorvoert om haar cultuur, organisatie en processen te veranderen heeft de AFM ook publiek geuit door publicatie van de resultaten in oktober 2015.¹⁶ De AFM zal in het uit te brengen persbericht bij de publicatie van het boetebesluit aandacht schenken aan die door Deloitte getroffen maatregelen en de uitkomsten uit het Dashboardonderzoek (zie verder paragraaf 7.2). Er zal van de boete in die zin geen verkeerd signaal uitgaan richting het maatschappelijk verkeer, nu naast de overtreding ook de naar aanleiding daarvan door Deloitte ondernomen acties en de resultaten daarvan zoals die blijken uit het Dashboardonderzoek onder de aandacht worden gebracht.

6.3.2 De bevindingen verschillen naar hun aard en hebben betrekking op uiteenlopende bepalingen

Deloitte geeft aan dat de bevindingen naar hun aard verschillen en betrekking hebben op uiteenlopende bepalingen. Er is derhalve geen sprake van een zich herhalende soortgelijke normschending waar een structurele oorzaak aan ten grondslag ligt, die in het kader van de zorgplicht van de accountantsorganisatie van belang is.

¹⁴ Het voornemen het tot het opleggen van een bestuurlijke boete wegens overtreding van artikel 14 Wta aangaande boekjaar 2008 dateert van 23 december 2010.

¹⁵ Rapport 'Dashboard 2015 Verandering en Verbetermaatregelen Deloitte Accountants B.V. (Deloitte)' van 7 oktober 2015.

¹⁶ Rapport 'Dashboard 2015 Verandering en Verbetermaatregelen OOB-accountantsorganisaties' van 15 oktober 2015.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

83 van 104

De AFM volgt de zienswijze van Deloitte niet en licht dat als volgt toe. Uit de aard, ernst en hoeveelheid van de geconstateerde tekortkomingen in vier van de tien onderzochte wettelijke controles – waarbij in acht wordt genomen dat alle geconstateerde overtredingen zien op materiele posten in de jaarrekening – volgt dat Deloitte zich onvoldoende heeft ingespannen om ervoor zorg te dragen dat haar externe accountants voldeden aan de eisen van vakbekwaamheid. Reeds hieruit blijkt dat Deloitte de op haar rustende zorgplicht ex artikel 14 Wta heeft geschonden. Bovendien zijn de tekortkomingen ondanks de uitgevoerde OKB's niet door Deloitte zelf geconstateerd. Met de kennelijke veronderstelling dat voor niet-naleving van de zorgplicht sprake zou moeten zijn van een zich herhalende soortgelijke normschending, waar een structurele oorzaak aan ten grondslag ligt die in het kader van de zorgplicht van belang is, wordt een invulling gegeven aan de norm die geen grondslag vindt in de wetsgeschiedenis en in de jurisprudentie.

6.3.3 Selectie wettelijke controles

Naar het oordeel van Deloitte kan uit de bevindingen in vier van de tien wettelijke controles geenszins de conclusie worden getrokken over het gemiddelde aan dossiers waarin verwacht kan worden dat sprake is van normschendingen. Dit mede omdat de selectie van controledossiers geen aselechte keuze betrof, maar een selectie op basis van door de AFM gekozen criteria die in belangrijke mate risk based zijn.

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

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

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

84 van 104

‘[...] Door het toepassen van deze criteria heeft de AFM bewust wettelijke controles geselecteerd van een diverse groep controle cliënten. Gegeven deze niet-aselecte keuze en het aantal van 10 controles per Big 4-accountantsorganisatie is geen sprake van een statistische steekproef op grond waarvan de uitkomsten van de beoordeling van de tien controles mathematisch representatief zijn voor alle uitgevoerde wettelijke controles door de betreffende accountantsorganisatie. Dit heeft de AFM ook heel duidelijk bij publicatie vermeld en toegelicht. De uitkomsten geven echter wel een antwoord op de vraag of de kwaliteit van de wettelijke controles voldoende wordt gewaarborgd door de accountantsorganisatie.’¹⁷

Ten aanzien van het aantal onderzochte controles merkt de AFM op de door de AFM gehanteerde werkwijze in lijn is met artikel 19 van de aanbeveling van de Europese Commissie van 6 mei 2008, kort gezegd inhoudend dat bij een inspectie ten minste een aanmerkelijk deel van de wettelijke controles wordt geselecteerd op basis van een analyse van het risico dat de wettelijke controle van de jaarrekeningen inadequaat is uitgevoerd. De AFM heeft bij de selectie van de controles deze analyse ook uitgevoerd, op de wijze zoals hierboven uiteengezet (variatie in marktsegmenten en verschillende andere kenmerken van de controle).

6.3.4 Vangnetkarakter zorgplichtbepaling

Naar het oordeel van Deloitte zou de AFM een boete niet kunnen baseren op de algemene norm (de zorgplicht), maar zou dit moeten op basis van de meest specifieke norm. Aan deze verplichting voldoet de AFM niet; alle aangetroffen normschendingen worden ‘vertaald’ naar de veel meer algemenere normen die de AFM in COS 200.17 en COS 500.6 leest, zodat daarop de conclusie kan worden gebaseerd dat de nog algemenere norm van artikel 14 Wta is geschonden.

De AFM reageert hierop als volgt. Er moet in dezen onderscheid worden gemaakt tussen de normen die zich tot de accountantsorganisatie richten, en de normen die zich tot de individuele accountant richten. Waar artikel 14 Wta zich richt tot de accountantsorganisatie, richten de COS- en VGC normen zich tot de externe accountant.

Door de AFM is geconstateerd dat door de externe accountants in vier van de tien onderzochte wettelijke controles een (goedgekeurde) controleverklaring is afgegeven op basis van geen voldoende en geen geschikte controle-informatie. Deloitte heeft er in onvoldoende mate voor zorggedragen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan de regels ter zake van de vakbekwaamheid (het in afdeling 3.2 opgenomen artikel 25 Wta). Gelet op de aard, ernst en omvang van de tekortkomingen kan niet gesproken worden van incidentele of onschuldige tekortkomingen. De AFM heeft vastgesteld dat sprake is van een zeker patroon, in de zin van het herhaaldelijk nalaten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over materiële posten in de jaarrekening. Dit levert een overtreding op van artikel 14 Wta.

¹⁷ Kamerstukken II 2014-15, 33 977, nr. 4, p. 35-36.

6.3.5 Cautie en gebruik oorzakenanalyse

Deloitte stelt dat de AFM op 3 juli 2014, bij het presenteren van haar voorlopige bevindingen en de normschendingen die daaruit volgen, cautie had moeten geven. Gezien de wijze waarop de AFM in 2012 heeft opgetreden tegen de destijds geconstateerde normschendingen, stelt Deloitte dat de AFM vanaf dat moment voornemens was een boete op te leggen.

Het gaat Deloitte hierbij in het bijzonder op de oorzakenanalyse die zij op verzoek van de AFM heeft opgesteld en die nu in het onderzoeksrapport wordt gebruikt om overtreding van artikel 14 Wta te bewijzen.

Geen cautieplicht bij toezenden Rapport voorlopige conclusie en bevindingen

Op de door Deloitte genoemde datum van 3 juli 2014 heeft de AFM haar voorlopige bevindingen en voorlopige conclusie aan Deloitte voorgelegd en Deloitte in de gelegenheid gesteld hierop te reageren. Dit laatste deed de AFM in het kader van een zorgvuldig onderzoek. Er was nog geen sprake van een criminal charge en de AFM was derhalve niet gehouden om Deloitte cautie te geven. De AFM heeft Deloitte niet de in de gelegenheid gesteld een reactie te geven ‘met het oog op het opleggen van een boete’ in de zin van artikel 5:10a Awb. De beoordeling of sprake was van een overtreding ter zake waarvan een boete opportuun zou zijn, volgde pas na de beoordeling van de verschillende reacties van Deloitte. Ook was op de genoemde datum nog niet duidelijk of, als tot handhaving zou worden overgegaan, een boete de geëigende sanctie zou zijn. Ook een aanwijzing of een last onder dwangsom waren denkbaar. Dat boeteoplegging allerminst zeker was blijkt ook uit het feit dat de AFM de wettelijke controle [E] niet heeft opgenomen in haar definitieve onderzoeksrapport. Naar aanleiding van de zienswijze van Deloitte heeft de AFM haar voorlopige conclusie aangaande dit dossier niet gehandhaafd en deze controle niet langer als onvoldoende gekwalificeerd. De beoordeling of sprake was van een overtreding ter zake waarvan een boete opportuun zou zijn, volgde derhalve pas na de beoordeling van de reactie van Deloitte op het Rapport voorlopige conclusie en bevindingen, als ook na het geven van de zienswijze op het voornemen tot boeteoplegging. Nu aldus geen sprake was van een criminal charge, was de AFM niet gehouden om Deloitte cautie te geven. De criminal charge met de daaraan gekoppelde cautieplicht ontstond pas op het moment van het versturen van het boetevoornemen op 13 augustus 2015.

Gebruik van de oorzakenanalyse

In het Saunders-arrest uit 1997 heeft het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) als hoofdregel gesteld dat onder dwang verkregen wilsafhankelijk materiaal niet mag worden gebruikt in een punitieve procedure, nog los van de vraag of ten tijde van de verkrijging van het materiaal reeds sprake was van een criminal charge.¹⁸ Volgens daaropvolgende EHRM-jurisprudentie zijn evenwel het zwijgrecht en het nemo tenetur-beginsel niet absoluut. De vraag of van schending daarvan sprake is hangt af van de omstandigheden van de specifieke zaak, waarbij ook van belang zijn de aard en mate van toegepaste dwang en het gebruik dat van het materiaal wordt gemaakt.¹⁹

¹⁸ EHRM 17 december 1996, NJ 1997/699 m.nt. Knigge (Saunders).

¹⁹ Zie EHRM 11 juli 2006, NJ 2007/226 m.nt. Schalken (Jalloh), EHRM 29 juni 2007, NJ 2008/25 (O'Halloran & Francis).

Datum 16 maart 2016
Ons kenmerk [REDACTED]
Pagina 86 van 104

De AFM merkt als eerste op dat de oorzakenanalyse van Deloitte niet zonder meer als wilsafhankelijk materiaal kan worden gezien. Volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad zijn bescheiden die een bestaan hebben buiten de wil van betrokkene altijd wilsonafhankelijk, al zijn zij onder dwang verkregen. Alleen verklaringen die voortkomen uit de wil van betrokkene zijn wilsafhankelijk.²⁰ In het bijzonder wijst de AFM in dit verband ook op het arrest van de Hoge Raad van 21 december 2010, waarin wordt overwogen dat voor de vraag of het nemo tenetur-beginsel is geschonden beslissend is of het gebruik tot het bewijs van een (al dan niet in een document vervatte) verklaring van de verdachte in een strafzaak zijn recht om te zwijgen en daarmee zijn recht om zichzelf niet te belasten van zijn betekenis zou ontdoen. De Hoge Raad oordeelt dat het antwoord op deze vraag afhangt van de aard van de in het document vervatte verklaring en dat daarbij de omstandigheid dat de verdachte de verklaring zelf heeft vervaardigd niet beslissend is.²¹

Bij de door Deloitte gemaakte oorzakenanalyse gaat het om materiaal dat in ieder geval voor een deel los staat van de wil van Deloitte. De oorzakenanalyse bevat documenten en geeft achtergronden die inzichtelijk maken hoe de tekortkomingen bij Deloitte zich hebben kunnen voordoen. Hierbij merkt de AFM op dat het hoe dan ook op de weg van Deloitte lag om een dergelijke oorzakenanalyse (*root cause analyses*) te maken nadat bleek van de onderhavige ernstige tekortkomingen, ook als de AFM daarom niet had gevraagd. In die zin heeft recent de minister van Financiën zich uitgelaten in antwoord op Kamervragen naar aanleiding van het generieke rapport van de AFM van 25 september 2014.²² De nu op verzoek van de AFM door Deloitte verstrekte oorzakenanalyse is naar haar aard niet wilsafhankelijk te noemen, voor zover zij een objectieve weergave bevat van de verschillende oorzaken. Zeker waar wordt verwezen naar reeds bestaande onderliggende documenten, gaat het om vaststaande informatie die niet wilsafhankelijk is of wordt door het enkele feit dat zij achteraf op verzoek van de AFM door Deloitte is verzameld. Slechts dat deel van de analyse dat verklaringen bevat die met een voorbijgaan aan het recht om te zwijgen kunnen worden geacht te zijn afgelegd, zoals een erkenning van schuld of eigen interpretaties van de oorzaken, is als wilsafhankelijk te beschouwen.

Gelet op de EHRM-jurisprudentie is bij beantwoording van de vraag of sprake is van schending van het nemo tenetur-beginsel evenwel niet alleen de wils(on)afhankelijkheid van het materiaal relevant. Of sprake is van een schending hangt mede af van de mate van uitgeoefende dwang en het gebruik dat van het materiaal wordt gemaakt. Zo overwoog het EHRM in 2006 in de zaak Jalloh dat de mate van uitgeoefende dwang in kwestie (te weten foltering ter verkrijging van lichaamsmateriaal) zeer groot was, terwijl het aldus afgedwongen materiaal het directe bewijs in de zaak moest leveren. Onder die omstandigheden achtte het EHRM het nemo tenetur-beginsel geschonden, al ging het op zichzelf om wilsonafhankelijk materiaal.²³ In de verkeerszaak O'Halloran & Francis uit 2007 was wel sprake van in enige mate wilsafhankelijk materiaal (een verklaring van betrokkene omtrent zijn identiteit en het feit dat hij bestuurder was geweest) en bovendien van directe dwang (de verplichting voor deze weggebruiker om de autoriteiten desgevraagd informatie te geven), maar achtte het EHRM het nemo tenetur-beginsel desondanks niet geschonden. Ten aanzien van de mate van dwang werkte volgens het EHRM

²⁰ HR (civiele kamer) 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1130 (KB Lux); HR 29 mei 2015, ECLI:HR:2015:1359.

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

²² *Kamerstukken II* 2014-2015, 33 977, nr. 4, p. 39.

²³ EHRM 11 juli 2006, NJ 2007/226, m.nt. Schalken (Jalloh).

relativerend dat voor weggebruikers nu eenmaal verantwoordelijkheden gelden en bijbehorende verplichtingen, waaronder het informeren van autoriteiten over de identiteit bij een verdenking van een verkeersdelict. Wat betreft het gebruik van het materiaal gold dat de verklaring niet diende als de uitsluitende basis voor een veroordeling.²⁴

Van de voor Deloitte wettelijk geldende medewerkingsplicht ex artikel 5:20 Awb moet worden geacht een zekere dwang te zijn uitgegaan. Relativerend werkt daarbij wel dat de AFM die medewerkingsplicht bij haar verzoek aan Deloitte om de oorzakenanalyse niet heeft ingeroepen. De oorzakenanalyse is aldus nog altijd op vrijwillige basis door Deloitte aan de AFM verstrekt, waardoor de mate van dwang als gering kan worden aangemerkt. Een ander aspect is dat, evenals in de eerder genoemde verkeerszaak O'Halloran & Francis, ook voor een deelnemer aan het financiële verkeer als Deloitte de verantwoordelijkheid geldt om zich primair aan de regels te houden en wanneer zich niettemin onregelmatigheden voordoen, daaromtrent de nodige inlichtingen aan de AFM te verstrekken. Zoals reeds opgemerkt, acht de minister van Financiën het maken van een *root cause analyses* door een accountantsorganisatie in een geval als het onderhavige aangewezen en hij stelt zich bovendien op het standpunt dat de AFM deze analyse vervolgens moet kunnen toetsen. Wil de AFM een dergelijke analyse kunnen toetsen, dan zal zij die eerst bij de betrokken accountantsorganisatie moeten kunnen opvragen – en wel zonder daarmee direct het nemo tenetur-beginsel te schenden.

Van cruciaal belang tot slot is dat de AFM de oorzakenanalyse – zowel het wilsonafhankelijke als het wilsafhankelijke deel daarvan – niet gebruikt voor het bewijs van de zorgplichtschending door Deloitte. Die zorgplichtschending bewijst de AFM op basis van de aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen, gecombineerd met het feit dat deze niet door (het kwaliteitssysteem van) Deloitte zelf zijn gesignaleerd. De door Deloitte opgestelde oorzakenanalyse bevestigt slechts het oordeel van de AFM dat de door haar geconstateerde tekortkomingen niet kunnen worden afgedaan als op zichzelf staande gevallen. Zij laat zien dat de door de AFM geconstateerde tekortkomingen mogelijk hadden kunnen worden voorkomen indien Deloitte op organisatieniveau op juiste wijze invulling had gegeven aan haar zorgplicht. Dat is een nuttig inzicht, doch niet een bouwsteen waarmee de AFM de overtreding zelf vaststelt.

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

6.3.6 Boete- en publicatievoornemen

Deloitte geeft aan dat het voornemen tot boeteoplegging van 13 augustus 2015 niet het boetebedrag vermeldt dat de AFM voornemens is op te leggen en ook niet of de AFM voornemens is het boetebedrag te verhogen of te verlagen wegens ernst, duur of verwijtbaarheid van de gedragingen. Op basis van artikel 4:8 Awb en specifiek artikel 5:53 Awb moet Deloitte in staat worden gesteld een zienswijze te geven op de boetehoogte en op de factoren die voor de boetehoogte van belang worden geacht. Omdat dit vereiste is gesteld met het oog op het verdedigingsbeginsel, kan de naleving daarvan niet in bezwaar worden hersteld. Ook het voornemen tot publicatie is ongeschikt en onwettig. Dit voornemen geeft geen enkel inzicht in de voorgenomen publicatie, zodat Deloitte

²⁴ EHRM 29 juni 2007, NJ 2008/25 (O'Halloran & Francis).

Datum 16 maart 2016
Ons kenmerk [REDACTED]
Pagina 88 van 104

niet in de gelegenheid is gesteld daarop haar zienswijze te geven. Bovendien kan openbaarmaking niet leiden tot waarschuwing van het publiek, omdat Deloitte inmiddels haar werkwijze heeft aangepast. Dit houdt in dat het besluit tot openbaarmaking kennelijk voor een ander doel zou zijn dan waarvoor deze bevoegdheid is gegeven. Dit is strijdig met het verbod van détournement de pouvoir.

De AFM reageert hierop als volgt. Artikel 5:53 Awb verplicht de AFM, indien voor de overtreding een bestuurlijke boete van meer dan € 340 kan worden opgelegd, van de overtreding een rapport of proces-verbaal op te maken en de overtreder in de gelegenheid stellen zijn zienswijze naar voren te brengen. Het rapport dient gedagtekend te zijn en de naam van de overtreder, de overtreding alsmede het overtreeden voorschrijft en zo nodig een aanduiding van de plaats waar en het tijdstip waarop de overtreding is geconstateerd te vermelden. De eisen waaraan het rapport dient te voldoen volgen uit de functie die een dergelijk rapport heeft, te weten aan de overtreder duidelijk maken wat het bestuursorgaan hem verwijt, zodat hij weet tegen welke beschuldiging hij zich moet verweren.

Naar het oordeel van de AFM maken het voornemen tot boeteoplegging van 13 augustus 2015 en het onderzoeksrapport voldoende duidelijk dat de AFM Deloitte aanmerkt als overtreder en dat er sprake is van overtreding van artikel 14 Wta.

In paragraaf 1 van het voornemen is opgenomen dat de AFM voornemens is aan Deloitte een bestuurlijke boete op te leggen, omdat Deloitte in de periode van 7 december 2011 tot en met 22 mei 2013 er in onvoldoende mate voor heeft zorggedragen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan de regels ter zake van de vakbekwaamheid. Dit is een overtreding van artikel 14 Wta. De hoogte van de boete is toegelicht in paragraaf 2 van het voornemen van 13 augustus 2015. Daarin is opgenomen welke basisbedragen gelden voor de periode van overtreding en dat bij een eventuele boeteoplegging rekening wordt gehouden met onder meer de ernst en duur van de overtreding, de mate van verwijtbaarheid van de overtreder en de draagkracht van de overtreder. Daarmee voldoet het boetevoornemen en het onderzoeksrapport naar het oordeel van de AFM aan de eisen die de Awb daaraan stelt.

De gelegenheid om in de primaire fase een zienswijze te geven op het voornemen om een boete op te leggen, geschiedt op grond van artikel 4:8 Awb, anders dan Deloitte stelt, niet 'met het oog op de rechten van verdediging, maar staat in dienst van een goede en zorgvuldige bestuurlijke voorbereiding van een besluit door een zo adequaat mogelijke feitenverzameling'. De AFM heeft Deloitte de gelegenheid geboden om een zienswijze op de feiten en daarmee samenhangende factoren te geven. Daarmee voldoet de reeds gegeven mogelijkheid om een zienswijze te geven naar het oordeel van de AFM ook aan de eisen van de Awb.

Voorts stelt Deloitte dat het in het boetevoornemen opgenomen voornemen tot openbaarmaking eveneens ongeschikt en onwettig is, nu dit voornemen geen enkel inzicht geeft in de voorgenomen publicatie. Dit voornemen bevat geen geschoonde versie van het boetebesluit, geen voorgenomen persbericht, geen voorgenomen Tweet en geen tekst voor de voorgenomen en nieuwsbrieven. Deloitte is gelet hierop niet in staat gesteld een zienswijze te geven op de voorgenomen publicatie.

Ten aanzien van de zienswijze van Deloitte met betrekking tot de wijze van publicatie merkt de AFM het volgende op. De wetgever heeft de toezichthouder expliciet de ruimte gegeven om zelf invulling te geven aan haar publicatieverplichting.²⁵ Dit is door de voorzieningenrechter van de rechtbank Rotterdam bevestigd in zijn uitspraak van 7 maart 2014 waarin hij aangeeft dat het aan de AFM *'is om te bepalen hoe een boetebesluit wordt gepubliceerd. De Wft stelt hieraan geen beperkingen, terwijl ook overigens geen grond bestaat voor het oordeel dat het plaatsen van een bericht op Twitter zonder meer onzorgvuldig en daarmee onrechtmatig is. Dit neemt niet weg dat het boetebesluit voldoende duidelijkheid moet geven over de manier waarop de publicatie op Twitter zal plaatsvinden.'*²⁶ In het voornemen tot publicatie van de boete van Deloitte alsmede in het onderhavige besluit is door de AFM aangegeven op welke wijze de publicatie plaatsvindt. Overigens valt volgens de AFM ook niet in te zien waarom een kort bericht op Twitter of in een news alert niet door de AFM zou kunnen worden gebruikt bij openbaarmaking. Via de bij het bericht gevoegde link kan de lezer doorklikken naar het persbericht op de site van de AFM, waar ook de besluiten in PDF te vinden zijn, en een link naar de relevante uitspraken.

De redenering van Deloitte dat publicatie van de onderhavige boete in strijd is met het verbod van détournement de pouvoir, volgt de AFM niet. De AFM stelt zich op het standpunt dat het in het algemeen belang is bekend te maken dat Deloitte artikel 14 Wta heeft overtreden. Op basis van de feiten en omstandigheden is de AFM van oordeel dat de bekendmaking van de gegevens als opgenomen in het boetebesluit niet onevenredig zou zijn, of dat Deloitte door niet-anonieme openbaarmaking in onevenredige mate schade zou worden berokkend. Voor zover sprake is van schade door de openbaarmaking van de aan Deloitte opgelegde boete, valt deze schade veeleer toe te schrijven aan de overtreding van de norm door Deloitte, dan aan het geven van bekendheid aan de voor de overtreding opgelegde sanctie.

6.4 Conclusie overtreding artikel 14 Wta

De conclusie is dat Deloitte artikel 14 Wta in de periode van 7 december 2011²⁷ tot en met 22 mei 2013²⁸ heeft overtreden. Deloitte heeft er in onvoldoende mate voor zorggedragen dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan de regels ter zake van de vakbekwaamheid (het in afdeling 3.2 opgenomen artikel 25 Wta). Gelet op de aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen in de controledossiers kan niet gesproken worden van incidentele tekortkomingen of onschuldige tekortkomingen. De overtredingen maken dat in de kern genomen de toegevoegde waarde van de betreffende controleverklaringen verloren gaat. Sterker nog, gebruikers van de jaarrekening kunnen op het verkeerde been worden gezet, doordat zij ten onrechte menen vertrouwen te kunnen ontlenen aan de verstrekte controleverklaring. Op Deloitte rust de verplichting ervoor zorg te dragen dat haar externe accountants een wettelijke controle op zorgvuldige en deskundige wijze uitvoeren. Hierin is zij tekortgeschoten. Bovendien had Deloitte de geconstateerde tekortkomingen zelf tijdig moeten signaleren en herstelmaatregelen moeten treffen om te voorkomen dat haar externe accountants op basis van een ontoereikende controle een controleverklaring zouden afgeven.

²⁵ Kamerstukken II 2013-2014, 33 849, nr. 3, p 37.

²⁶ Rechtbank Rotterdam 7 maart 2014, ECLI:NL:RBROT:2014:1636, r.o. 9.

²⁷ Datum opdrachtbevestiging eerste wettelijke controle ■■■■.

²⁸ Datum afgifte laatste controleverklaring ■■■■.

6.5 Opportuniteit boeteoplegging

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

Subsidiar meent Deloitte dat het onevenredig is om haar voor deze overtreding een boete op te leggen. Deloitte baseert dit standpunt, zoals weergegeven in paragraaf 4.2, op de volgende omstandigheden:

- boeteoplegging kan een effect hebben dat tegengesteld is aan het doel waarvoor de boete wordt opgelegd, namelijk de verbetering van de kwaliteit van de controle;
- boeteoplegging is niet in overeenstemming met het handhavingsbeleid; en
- boeteoplegging wijkt af van het beleid van de PCAOB, met welke toezichthouder de AFM het onderzoek dat ten grondslag ligt aan onderhavige sanctie deels gezamenlijk is uitgevoerd.

Gelet op voornoemde omstandigheden behoort de AFM volgens Deloitte van het opleggen van een boete af te zien. De door Deloitte genoemde omstandigheden zullen hieronder worden behandeld, na enige inleidende opmerkingen.

6.5.1 Algemene uitgangspunten

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

6.5.2 Effect boeteoplegging

Deloitte geeft aan dat het opleggen van een boete op grond van artikel 14 Wta en de voorgenomen herhaalde openbaarmaking van de bevindingen met een boetebesluit kunnen leiden tot een effect dat tegengesteld is aan het doel van het toezicht: verbetering van de kwaliteit van de controle.

Naar het oordeel van de AFM is de geconstateerde normschending – het niet naleven van de zorgplicht ex artikel 14 Wta over de periode 7 december 2011 tot en met 22 mei 2013 – dusdanig ernstig, dat het opleggen van een bestuurlijke boete teneinde deze normschending te sanctioneren passend is. Dat een boete wegens overtreding van artikel 14 Wta mogelijk een demotiverend effect kan hebben op medewerkers die zich volledig focussen op het verbeteren van de kwaliteit betreurt de AFM, doch kan dit gezien de ernst van de overtreding niet leiden tot de conclusie dat van boeteoplegging zou moeten worden afgezien.

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

6.5.3 Handhavingsbeleid AFM

Voorts geeft Deloitte aan dat het voorgenomen boetebesluit niet past binnen het handhavingsbeleid van de AFM omdat dit beleid is gericht op het bereiken van norm-conform gedrag. Daarbij past niet goed dat de AFM de gerealiseerde verbeteringen als niet-relevant voor het handhavingsbesluit ter zijde schuift. Bovendien moet het handhavingsbeleid effectief zijn, namelijk gericht op het staken, voorkomen van verdere overtreding of herhaling. Deze doelen liggen ten grondslag aan de door Deloitte getroffen maatregelen.

De AFM volgt dit standpunt van Deloitte niet. De AFM stelt voorop dat zij zich richt op het doen naleven van de normen die in de financiële wet- en regelgeving zijn neergelegd, waarbij het uitgangspunt is dat eenieder zich uit eigen beweging normconform gedraagt. Bij de keuze voor de inzet van een handhavingsinstrument wordt – conform het handhavingsbeleid – rekening gehouden met alle relevante omstandigheden van het geval en worden de rechtstreeks bij een besluit betrokken belangen afgewogen.

Overtreding van de zorgplicht door de accountantsorganisatie en in onderhavig geval daarmee samenhangend het overtreden van COS-normen waardoor (goedkeurende) controleverklaringen in het maatschappelijk verkeer worden gebracht zonder dat deze gebaseerd zijn op voldoende controle-informatie, is naar het oordeel van de AFM ernstig en schaadt het vertrouwen in de accountantssector. Gelet hierop dient de inzet van formele handhavingsinstrumenten, zoals de bestuurlijke boete, tevens ter generale preventie voor de gehele accountantsector. Mede gelet op dit feit dat het een ernstige overtreding betreft, moet een boete worden gezien als een passende sanctie.²⁹ Bovendien is sprake van recidive, zoals nader zal worden toegelicht in paragraaf 7.1.1.4 van dit besluit.

²⁹ Zie ook Rb. Rotterdam 16 december 2014, ECLI:NL:RBROT:2014:10104.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 92 van 104

Bovenstaande factoren in acht genomen, is het opleggen van een bestuurlijke boete conform het handhavingsbeleid van de AFM.³⁰

6.5.4 Verschil benadering PCAOB

De Amerikaanse toezichthouder PCAOB stelt herstelmaatregelen voorop en biedt gelegenheid tot implementatie daarvan. Handhaving volgt in beginsel pas als van die gelegenheid geen of onvoldoende gebruik is gemaakt. Omdat de AFM de onderzoeken die aan het boetevoornemen ten grondslag liggen deels in samenwerking met de PCAOB heeft uitgevoerd, acht Deloitte dit verschil in benadering opmerkelijk.

De AFM reageert hierop als volgt. Zoals reeds aangegeven is gezien de ernst en omvang van de overtreding het opleggen van een bestuurlijke een gerechtvaardigde en proportionele sanctie, mede gelet op het handhavingsbeleid van de AFM. Dat het onderzoek dat aan onderhavige sanctie ten grondslag ligt in eerste instantie is uitgevoerd in samenwerking met een andere toezichthouder die binnen een andere jurisdictie opereert en die wellicht voor een andere handhavingsstrategie kiest, doet hier niet aan af.

6.5.5 Conclusie

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

7. Besluit

7.1 Besluit tot boeteoplegging

Op grond van het voorgaande heeft de AFM besloten om aan Deloitte een bestuurlijke boete op te leggen wegens overtreding van artikel 14 Wta in de periode van 7 december 2011 tot en met 22 mei 2013.

7.1.1 Hoogte van de boete

7.1.1.1 Wettelijk kader – toepasselijk boeteregime

Voor overtreding van artikel 14 Wta gold tot 1 januari 2013 een basisbedrag van € 500.000 (boetecategorie 2). Per 1 januari 2013 is dit verhoogd tot € 2.000.000 (boetecategorie 3).³¹ Bij deze wijziging van boetecategorie is geen overgangsregeling vastgesteld. In dit verband heeft Deloitte aangevoerd dat bij het bepalen van de hoogte van de boete aansluiting zou moeten worden gezocht bij artikel 5:46 vierde lid Awb, in welk artikel, artikel 1, tweede lid van het Wetboek van Strafrecht van overeenkomstige toepassing is verklaard. Aangezien de wijziging van het

³⁰ Vergelijk CBb, 12 januari 2010, LJN BL3127, r.o. 5.4.1.

³¹ Per 1 januari 2013 is artikel 14 van het Besluit bestuurlijke boetes financiële sector (Bbbfs) gewijzigd. De boetecategorie voor overtreding van artikel 14 Wta werd verhoogd van 2 naar 3 (basisbedrag van € 2.000.000 in plaats van € 500.000, zie artikel 55, eerste en tweede lid, Wta).

Datum 16 maart 2016
Ons kenmerk [REDACTED]
Pagina 93 van 104

boetebedrag plaatsvond per 1 januari 2013, en aldus voor het overgrote deel van de boeteperiode het maximumbedrag van € 500.000.- gold, benadrukt Deloitte dat gezien het legaliteitsbeginsel voor een eventueel op te leggen boete van het maximum van € 500.000 moet worden uitgegaan.

De AFM heeft vastgesteld dat Deloitte haar zorgplicht ex artikel 14 Wta heeft overtreden in de periode van 7 december 2011 tot en met 22 mei 2013. Dit betreft een doorlopende overtreding. Nu een overgangsregeling ontbreekt, acht de AFM het passend om de overtreding te beboeten onder het oude regime (boetecategorie 2, basisbedrag € 500.000) voor zover het de periode van 7 december 2011 tot en met 31 december 2012 betreft en te beboeten onder het nieuwe regime (boetecategorie 3, basisbedrag € 2.000.000) voor zover het de periode van 1 januari 2013 tot en met 22 mei 2013 betreft. In de onderhavige zaak leidt dit tot een samengesteld basisbedrag van € 905.000 (73% oud basisbedrag = € 365.000, 27% nieuw basisbedrag = € 540.000).

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

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 94 van 104

zin, van het EVRM en artikel 15, eerste lid, tweede zin, van het IVBPR.³²

In twee latere uitspraken heeft de CRvB deze overweging in vergelijkbare bewoordingen herhaald.³³

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

Het basisbedrag van de boete is derhalve € 905.000.

De AFM kan het basisbedrag verlagen of verhogen met ten hoogste 50 procent indien de ernst en/of duur van de overtreding een dergelijke verlaging of verhoging rechtvaardigt.³⁴ De AFM kan daarnaast het basisbedrag verlagen of verhogen met ten hoogste 50 procent indien de verwijtbaarheid van de overtreder een dergelijke verlaging of verhoging rechtvaardigt.³⁵ De AFM houdt bij het vaststellen van de bestuurlijke boete voorts rekening met de draagkracht van de overtreder.³⁶

Hierna zal worden beoordeeld of er aanleiding is om het basisbedrag van € 905.000 te verlagen of te verhogen.

7.1.1.2 Ernst/duur van de overtreding

Voor zover hier relevant, bestaat de norm van artikel 14 Wta eruit dat de accountantsorganisatie ervoor zorg draagt dat de bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountants voldoen aan de eisen van vakbekwaamheid. Inherent aan de aard van deze norm is dat overtreding ervan als ernstig is aan te merken. Enkele tekortkomingen bij enkele controles door enkele accountants hoeven op zichzelf nog niet te leiden tot overtreding van de op de organisatie rustende zorgplicht. De zorgplicht wordt wel overtreden als sprake is van een zeker patroon in de zin van het herhaaldelijk nalaten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over materiële posten in de jaarrekening, zoals dat in deze zaak is vastgesteld. Deloitte heeft – kort gezegd – de norm overtreden, gelet op de aard, ernst en hoeveelheid van de tekortkomingen in de controlewerkzaamheden van verschillende externe accountants bij de controle van materiële posten in vier van de tien door de AFM onderzochte wettelijke controles. Deloitte heeft deze tekortkomingen bovendien niet zelf geconstateerd en de uitkomsten van het door de AFM uitgevoerde onderzoek liggen in het verlengde liggen van de uitkomsten van het eerdere onderzoek naar de naleving van de norm van artikel 14 door Deloitte, zoals toegelicht in paragraaf 6.2.3 van dit besluit.

³² CRvB 24 november 2014, ECLI:NL:CRVB:2014:3754.

³³ CRvB 11 december 2014, ECLI:NL:CRVB:2014:4214 en CRvB 23 juni 2015, ECLI:NL:CRVB:2015:1801.

³⁴ Artikel 2, tweede lid, Bbbfs.

³⁵ Artikel 2, derde lid, Bbbfs.

³⁶ Artikel 4, eerste lid, Bbbfs.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 95 van 104

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

7.1.1.3 Mate van verwijtbaarheid

Ten tijde van de overtreding moet Deloitte bekend zijn geweest met de reikwijdte van de norm van artikel 14 Wta en – meer specifiek – de invulling daarvan door de AFM. Dit alleen al omdat de AFM reeds eerder, op 15 februari 2012, aan Deloitte een boete heeft opgelegd wegens overtreding van artikel 14 Wta. Evenals nu het geval, werd de schending van de zorgplicht toen vastgesteld op basis van tekortkomingen door externe accountants bij de uitvoering van (in die zaak 10 van de 14 onderzochte) wettelijke controles. In dat boetebesluit is een uitvoerige toelichting op de norm gegeven. Daarnaast is de norm door de AFM goed kenbaar gemaakt in een overleg van 1 juli 2010 met alle OOB-vergunninghouders, waaronder Deloitte. Ook heeft de AFM in de nu beboete periode een andere opgelegde boete wegens overtreding van artikel 14 Wta gepubliceerd³⁷, welke ook tot jurisprudentie heeft geleid.³⁸

Dat Deloitte nu wederom haar zorgplicht heeft geschonden, acht de AFM daarom in verhoogde mate verwijtbaar. De AFM ziet echter af van een verhoging van het boetebedrag op basis van de mate van verwijtbaarheid, omdat de eerder opgelegde boete, die Deloitte hier wordt tegengeworpen, al leidt tot een verplichte verdubbeling van het boetebedrag, zoals in de volgende paragraaf zal worden toegelicht.

7.1.1.4 Recidive

Zoals gezegd, heeft de AFM op 15 februari 2012 aan Deloitte een boete opgelegd wegens overtreding van artikel 14 Wta, op grond van tekortkomingen in 10 van de 14 destijds door de AFM onderzochte wettelijke controles. De periode tussen deze eerdere boeteoplegging en de overtreding in de onderhavige zaak is minder dan vijf jaar. Op grond van artikel 3 Bbbfs moet de AFM daarom de met toepassing van artikel 2 Bbbfs vastgestelde boete verdubbellen.³⁹

Dit betekent in deze zaak dat het boetebedrag van € 905.000 wordt verdubbeld tot € 1.810.000.

7.1.1.5 Passendheid/evenredigheid

De door Deloitte in haar zienswijze beschreven verbetermaatregelen zijn geen reden voor een verlaging van het boetebedrag. De AFM heeft vastgesteld dat Deloitte op schema ligt wat betreft ‘de *opzet* van de verandering en de verbetermaatregelen’ (dashboardscore van 4,0 op een schaal van 5), maar onduidelijk is nog wat de *werking* hiervan in de praktijk is. Deloitte zelf heeft zich hierover niet uitgelaten en ook de AFM heeft nog niet getoetst in hoeverre de verandering en verbetermaatregelen leiden tot de vereiste kwaliteit van wettelijke controles door

³⁷ Boetebesluit EY d.d. 9 november 2011, gepubliceerd op 26 januari 2012.

³⁸ Vzr. Rb. Rotterdam d.d. 19 januari 2012 (EY/AFM), ECLI:NL:RBROT:2012:BV2271.

³⁹ Dit betreft een verdubbeling van het basisbedrag na eventuele verhoging en/of verlaging op grond van de ernst/duur van de overtreding en de mate van verwijtbaarheid.

Datum 16 maart 2016
Ons kenmerk [REDACTED]
Pagina 96 van 104

externe accountants (dat onderzoek is nu gaande). Hieraan voegt de AFM toe dat het zwaartepunt van de door Deloitte getroffen verbetermaatregelen ligt na het uitbrengen van het kritische generieke rapport van 25 september 2014 en de daarop volgende negatieve publiciteit, en daarom gezegd moet worden dat die maatregelen in zoverre slechts deels uit eigen beweging zijn getroffen.

7.1.1.6 Conclusie

Gelet op alle omstandigheden van het geval, acht de AFM een boete van € 1.810.000 wegens overtreding van artikel 14 Wta gedurende de periode 7 december 2012 tot en met 22 mei 2013 passend en geboden.

7.1.2 Betaling van de boete

Het bedrag van € 1.810.000 dient te worden overgemaakt op bankrekening [REDACTED] ([REDACTED] [REDACTED]) ten name van AFM te Amsterdam, onder vermelding van factuurnummer [REDACTED]. Deloitte ontvangt geen afzonderlijke factuur voor dit bedrag.

De boete moet worden betaald binnen zes weken na de datum van dit besluit.⁴⁰ Als Deloitte bezwaar maakt tegen dit besluit, wordt de verplichting om de boete te betalen geschorst, totdat op het bezwaar is beslist. Die verplichting wordt ook geschorst als Deloitte na de bezwaarprocedure in beroep gaat, totdat op het beroep is beslist.⁴¹ Over de periode dat de verplichting om de boete te betalen is geschorst, is Deloitte wel de wettelijke rente verschuldigd.⁴²

7.2 Besluit tot publicatie van de boete

Omdat de AFM aan Deloitte een boete oplegt wegens de overtreding van artikel 14 Wta, moet de AFM het besluit tot boeteoplegging openbaar maken, nadat dit definitief is geworden (nadat het niet langer mogelijk is om bezwaar of beroep in te stellen).⁴³ Ook moet de AFM het besluit al eerder openbaar maken, namelijk na het verstrijken van vijf werkdagen nadat dit aan Deloitte is toegestuurd.⁴⁴

De wetgever heeft het openbaar maken van bestuurlijke boetes verplicht om deelnemers op de financiële markten te waarschuwen. Dit in het belang van de ordelijke en transparante financiële marktprocessen, zuivere verhoudingen tussen marktpartijen en de zorgvuldige behandeling van cliënten.⁴⁵ De AFM kan slechts afzien van openbaarmaking, als die in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de AFM uit te oefenen

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

⁴¹ Dit volgt uit artikel 1:85, eerste lid, Wft.

⁴² Dit volgt uit artikel 1:85, tweede lid, Wft.

⁴³ Artikel 68 Wta.

⁴⁴ Artikel 67, eerste lid, onder a, Wta.

⁴⁵ Zie *Kamerstukken II* 2005-2006, 29 708, nr. 19, p. 301-303 en 420-421, nr. 20, p. 30 en nr. 39, p. 8-10. De wetgever heeft beoogd om het publicatieregime in de Wta te laten aansluiten op het regime in de Wft (*Kamerstukken II* 2007-2008, 31 270, nr. 3, p. 21).

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

97 van 104

toezicht op de naleving van de Wta.⁴⁶ Van strijd met het doel van het toezicht is naar het oordeel van de AFM niet gebleken. Met de publicatie van het boetebesluit zal, in vervolg op het generieke rapport van 25 september 2014, het publiek worden geïnformeerd over de aard van de overtreding, de sanctie die de AFM daaraan verbindt en het feit dat de AFM daarbij ook rekening houdt met de verbetermaatregelen die Deloitte inmiddels heeft doorgevoerd.

Wijze van publicatie

De AFM publiceert een boete door de volledige tekst van het boetebesluit (met uitzondering van vertrouwelijke informatie) op haar website te plaatsen, onder begeleiding van een persbericht waarin de kern van het boetebesluit wordt opgenomen. Van het persbericht wordt een Engelse vertaling opgenomen. Ook wordt een bericht over de boete opgenomen in de periodieke AFM-nieuwsbrieven (consumenten/professionals), wordt een bericht op Twitter geplaatst⁴⁷ en wordt gebruik gemaakt van een RSS-feed⁴⁸ en een news-alert⁴⁹. Bij het persbericht zal een hyperlink worden opgenomen naar een eventuele uitspraak van de voorzieningenrechter van de rechtbank op rechtspraak.nl. De AFM kan daarnaast het besluit publiceren door middel van een advertentie in één of meer landelijke en/of regionale dagbladen.

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

‘AFM legt boete op aan Deloitte voor niet naleven zorgplicht

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) heeft op 16 maart 2016 een bestuurlijke boete van € 1.810.000 opgelegd aan Deloitte Accountants B.V. (Deloitte). Zij krijgt deze boete omdat uit onderzoek van de AFM blijkt dat Deloitte van 7 december 2011 tot en met 22 mei 2013 niet aan haar zorgplicht heeft voldaan (artikel 14 van de Wet toezicht accountantsorganisaties).

Controleverklaringen onvoldoende onderbouwd

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

Boete

De AFM vindt een boete van € 1.810.000 passend en geboden voor deze overtreding. Bij het vaststellen van de boetheogte heeft de AFM rekening gehouden met de ernst en de verwijtbaarheid van de overtreding. Ook heeft de AFM rekening gehouden met het feit dat zij Deloitte al eerder heeft beboet voor eenzelfde overtreding,

⁴⁶ Artikel 67, vierde lid, Wta.

⁴⁷ Het bericht op Twitter zal bestaan uit de kop van het persbericht en een link naar het gehele persbericht op de website van de AFM.

⁴⁸ Een RSS-feed is een automatische melding van aanpassingen op de website.

⁴⁹ Persbureaus en andere instellingen die zich hebben geabonneerd, ontvangen persberichten van de AFM via news-alerts.

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

98 van 104

waardoor het basisbedrag van de boete verplicht is verdubbeld. Verder is rekening gehouden met het feit dat de tekortkomingen deels plaatsvonden in een periode dat het oude (lagere) boeteregime van toepassing was.

2014 rapport over tekortkomingen

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

Verandering en verbetering

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

Het besluit van de AFM kan door belanghebbende(n) ter toetsing aan de rechter worden voorgelegd.

Het volledige boetebesluit is hiernaast te downloaden in PDF-formaat. Neem bij vragen of klachten contact op met het Meldpunt Financiële Markten van de AFM 0800-5400 540 (gratis).

Boete Deloitte voor niet naleven zorgplicht [.](#)

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

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

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk [REDACTED]

Pagina 99 van 104

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

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

8. Hoe kunt u bezwaar maken?

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

Hoogachtend,
Autoriteit Financiële Markten

[was getekend]

Plaatsvervangend boetefunctionaris

[was getekend]

Plaatsvervangend boetefunctionaris

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina

100 van 104

Bijlage: algemene toelichting op controlewerkzaamheden en begrippen

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

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

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

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

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

Datum 16 maart 2016

Ons kenmerk

Pagina 101 van 104

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

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

Hierna worden de verschillende hier genoemde kernbegrippen nader toegelicht.

Materialiteit of materieel belang

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

In COS 320.2 wordt het begrip materialiteit als volgt omschreven:

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

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

combinatie van beide; en

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

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

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

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

Systeemgerichte controlewerkzaamheden

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

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

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

Als de beheersingsmaatregel voor het bestaan van de voorraad er bijvoorbeeld uit bestaat dat een administratieve medewerker van de controlecliënt iedere twee weken een aansluiting maakt tussen de verzendmeldingen van de leveranciers en de ontvangstmeldingen van het magazijn, dan moet de externe accountant in zijn controle vaststellen dat deze medewerker daadwerkelijk deze aansluitingen heeft gemaakt. Hij doet dit bijvoorbeeld door de uiterlijke kenmerken van de beheersingsmaatregel vast te stellen, zoals de paraaf van de medewerker op de aangesloten meldingen en andere vastleggingen waaruit blijkt dat de

medewerker de maatregel dusdanig heeft uitgevoerd dat afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten worden voorkomen of ontdekt en gecorrigeerd. Indien de externe accountant uitsluitend zelf de meldingen op elkaar aansluit, dan verkrijgt hij uitsluitend zekerheid over het bestaan van de voorraad bij wijze van deelwaarneming en niet over de werking van de interne beheersingsmaatregel.

In een dergelijk geval is dus geen sprake van systeemgerichte controlewerkzaamheden waarmee voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen over opzet, bestaan en werking van interne beheersingsmaatregelen. In een dergelijk geval kan de externe accountant in zijn controle dus ook niet steunen op de werking van deze interne beheersingsmaatregelen.

Gegevensgerichte controlewerkzaamheden

Gegevensgerichte controlewerkzaamheden zijn opgezet om afwijkingen van materieel belang te ontdekken op het niveau van beweringen. Deze werkzaamheden bestaan uit detailcontroles (van transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) en uit gegevensgerichte cijferanalyses waaronder verbandscontroles (zie o.a. COS 330.4, onder a).

Met een detailcontrole stelt een externe accountant vast of in (een onderdeel van) een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting geen afwijkingen van materieel belang bestaan. De externe accountant dient ongeacht de risico's van een afwijking van materieel belang gegevensgerichte controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn (zie COS 330.18).

De externe accountant dient in het kader van de detailcontrole methodes te bepalen voor het selecteren van items ter toetsing die effectief zijn in het bereiken van datgene waarop de controlemaatregel gericht is (COS 500.10). In Alinea A52-A56 is dit verder uitgewerkt. Daaruit volgt dat de aan de accountant ter beschikking staande middelen voor het selecteren van items ter toetsing zijn (zie A52):

- (a) Het selecteren van alle items (een 100% onderzoek);
- (b) Het selecteren van specifieke items ter toetsing; en
- (c) Het gebruiken van steekproeven bij een controle.

Het gebruiken van steekproeven bij een controle wordt gedaan om het mogelijk te maken conclusies te trekken over een gehele populatie op grond van het toetsen van een daaruit getrokken steekproef (zie A56).

Hoewel het selectief onderzoeken van specifieke items van een transactiestroom of rekeningsaldo vaak een efficiënte manier is voor het verkrijgen van controle-informatie, is het niet het gebruiken van steekproeven bij een controle. De resultaten van controlewerkzaamheden die worden toegepast op items die op deze manier zijn geselecteerd kunnen niet worden geprojecteerd op de gehele populatie; daarom verschaft het onderzoeken van specifieke items geen controle-informatie over de rest van de populatie (zie A55).

De gegevensgerichte cijferanalyse is een ander controlemiddel die een externe accountant kan toepassen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over een specifieke post of stroom in de jaarrekening (zie COS 520.5). Bij het uitvoeren van een cijferanalyse evalueert een externe accountant financiële informatie door plausibele relaties te analyseren tussen verschillende financiële en niet-financiële gegevens. Voordat hij een vergelijking maakt, dient hij een verwachting te ontwikkelen met betrekking tot de uitkomst van die vergelijking en te bepalen bij welke verschillen nader onderzoek nodig zal zijn. Vervolgens evalueert hij de geconstateerde verschillen en voert hij waar nodig onderzoek uit om vast te stellen of de verschillen onderbouwd te verklaren zijn of het gevolg zijn van onjuistheden of fraude.

Een specifieke vorm van gegevensgerichte cijferanalyses zijn verbandscontroles (COS 520 A2). Hierbij beschouwt de externe accountant bijvoorbeeld verbanden:

- Tussen elementen van financiële informatie waarvan wordt verwacht dat zij voldoen aan een voorspelbaar patroon op basis van de ervaring van de entiteit, zoals brutomarge percentages;
- Tussen financiële informatie en relevante niet-financiële informatie, zoals de loon- en salariskosten in vergelijking met het aantal werknemers.

Een veel voorkomend voorbeeld van een verbandscontrole is de zogenoemde geld-goederenbeweging. In het eenvoudige model 'V=BV+I-EV' zijn de aantallen verkopen (V) gelijk aan de beginvoorraad (BV) plus de inkopen (I) minus de eindvoorraad (EV). Dat betekent dat als de externe accountant voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt over de begin- en eindvoorraad, bijvoorbeeld door voorraadtellingen uit te voeren of bij te wonen aan het begin en aan het eind van het boekjaar, rekening houdend met verschillende vormen van derving, en de volledigheid van de ingekochte goederen heeft gecontroleerd, hij ook zekerheid kan verkrijgen over de volledigheid van de verkochte goederen. Door vervolgens dit model uit te breiden met informatie over 'geld' (prijzen, kortingen e.d.) kan een verband worden gelegd met de financiële administratie van de controlecliënt. De bruikbaarheid van de informatie die een dergelijke geld-goederenbeweging oplevert, is mede afhankelijk van de wijze waarop de verschillende functies (beschikken, bewaren, registreren en controleren) binnen de onderneming voldoende van elkaar zijn gescheiden en van mogelijke 'verstoringen' in de verbanden, zoals derving.

Voor de meeste gegevensgerichte controlewerkzaamheden, zowel detailcontroles als gegevensgerichte cijferanalyses, maakt de externe accountant gebruik van informatie uit overzichten, lijsten en databases van de controlecliënt. De AFM ziet in de praktijk dat de externe accountant bij wettelijke controles onvoldoende beoordeelt of de informatie uit deze overzichten, lijsten en databases betrouwbaar is om te worden gebruikt als controle-informatie.