

## **ACCOUNTANTSKAMER**

**BESLISSING** ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met nummers **18/276 en 18/277 Wtra AK** van **16 december 2019** van

**MR. J.G. PRINCEN** en

**MR. P.J. PETERS,**

in hun hoedanigheid van curatoren in de faillissementen van

- a. Royal Imtech N.V. (“Royal Imtech”),
- b. Imtech Capital B.V. (“Imtech Capital”),
- c. Imtech Group B.V. (“Imtech Group”),
- d. Imtech Benelux Group B.V. (“Imtech Benelux”),
- e. Imtech Nederland B.V. (“Imtech Nederland”),
- f. Imtech UK Group B.V. (“Imtech UK”),
- g. Imtech BPI B.V. (“Imtech BPI”),
- h. Imtech B.V. (“Imtech B.V.”),
- i. Imtech Automation Solutions B.V. (“Imtech Automation Solutions”),
- j. Imtech Arbodienst B.V. (“Imtech Arbodienst”),
- k. Imtech Deutschland B.V. (“Imtech Duitsland”),
- l. Imtech SSC B.V. (“Imtech SSC”),

hierna gezamenlijk: Royal Imtech c.s.,

**K L A G E R S,**

kantoorhoudende te Rotterdam,

raadsman: mr. J.P.D. van de Klift,

t e g e n

**Y1,**

**Y2,**

registeraccountants,

**B E T R O K K E N E N,**

raadvrouw: mr. S.A.G. Hoogeveen.

## 1. Het verloop van de procedure

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

- het op 1 februari 2018 ingekomen klaagschrift van 1 februari 2018 met bijlagen;
- de op 30 maart 2018 ingekomen brief van betrokkenen met bijlagen;
- de op 13 april 2018 per e-mail en op 16 april 2018 per post ingekomen brief van klagers van 13 april 2018;
- de brief aan partijen van de voorzitter van de Accountantskamer van 16 april 2018;
- het op 28 juni 2018 ingekomen verweerschrift van dezelfde datum met bijlagen;
- de brief aan partijen van de voorzitter van de Accountantskamer van 18 juli 2018;
- de op 13 september 2018 van klagers ontvangen repliek van dezelfde datum met bijlagen;
- de op 23 oktober 2018 van betrokkenen ontvangen dupliek van dezelfde datum met bijlagen;
- de op 12 november 2018 per e-mail en op 13 november 2018 per post ontvangen nadere bijlagen van klagers;
- de op 15 november 2018 per e-mail en op 16 november 2018 per post ontvangen brief van betrokkenen van 15 november 2018 met bijlage;
- de op 19 november 2018 per e-mail en op 20 november 2018 per post ontvangen brief van klagers;
- de brief aan partijen van de voorzitter van de Accountantskamer van 19 november 2018;
- het op 14 januari 2019 per e-mail en per post ontvangen (nadere) verweerschrift van betrokkenen van 14 januari 2019;
- de tussenbeslissing van de Accountantskamer van 21 januari 2019;
- de brief aan partijen van de voorzitter van de Accountantskamer van 25 maart 2019;
- de brief aan partijen van de voorzitter van de Accountantskamer van 26 april 2019;
- de op 8 mei 2019 ingekomen e-mail van betrokkenen;
- de op 10 mei 2019 ingekomen e-mail van klagers;
- de op 10 mei 2019 ingekomen brief van klagers van 9 mei 2019 met bijlagen;
- de op 14 mei 2019 ingekomen brief van klagers van 13 mei 2019.

1.2 De Accountantskamer heeft de ontvankelijkheid van de klachten behandeld ter openbare zitting van 3 december 2018. Bij tussenbeslissing van 21 januari 2019 heeft de Accountantskamer de klachten ontvankelijk verklaard, de inhoudelijke behandeling van de klachten voor onbepaalde tijd aangehouden in afwachting van de bepaling van een nieuwe zittingsdatum waarover partijen nader bericht zullen ontvangen en iedere verdere beslissing voor het overige aangehouden.

1.3 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld op de openbare zitting van 2 september 2019 waar zijn verschenen: klagers, mr. J.G. Princen en mr. P.J. Peters, vergezeld van prof. dr. mr. [A] RA, bijgestaan door mr. J.P.D. van de Klift, advocaat te Rotterdam, en betrokkenen, [Y1] RA (hierna: [Y1]) en [Y2] RA (hierna: [Y2]), bijgestaan door mr. S.A.G. Hoogeveen en mr. B. van Zelst, advocaten te Amsterdam.

1.4 Klagers en betrokkenen hebben op genoemde zitting hun standpunten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) toegelicht en geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

## **2. De vaststaande feiten**

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

2.1 [Y1] is sinds [datum] ingeschreven in (thans) het Nba register. [Y2] is sinds [datum] ingeschreven in (thans) het Nba register. Zij waren ten tijde hier van belang als partner verbonden aan [accountantskantoor] (hierna: [accountantskantoor]). [Y1] was in het controleteam voor de wettelijke controle van de geconsolideerde en enkelvoudige jaarrekening 2011 (hierna samen: de jaarrekening 2011) van Royal Imtech N.V. (hierna: Imtech) de groepsaccountant en opdrachtpartner. [Y2] was ‘engagement partner’.

2.2 Imtech was de moedermaatschappij van een technisch dienstverlenend concern dat zich richtte op ondermeer elektrotechniek, automatisering en werktuigbouw. Het concern

was georganiseerd in acht divisies, waaronder de divisie Duitsland & Oost Europa. Onder de divisies vielen dochtermaatschappijen, waaronder Imtech Duitsland en Imtech Polen. Imtech was middels haar dochtermaatschappijen werkzaam in tientallen landen. De aandelen van Imtech waren genoteerd aan de Amsterdamse effectenbeurs. De geconsolideerde jaarrekening stelde Imtech op op basis van de International Accounting Standards (IAS), de International Financial Reporting Standards (IFRS) en de daarmee verband houdende interpretaties (SIC/IFRIC interpretations), wijzigingen van deze standaarden en interpretaties, uitgegeven door de International Accounting Standards Board en goedgekeurd door de Europese Commissie (hierna: IFRS). De enkelvoudige jaarrekening stelde Imtech op op basis van Boek 2 Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek waarbij Imtech als waarderingsgrondslagen de grondslagen van de geconsolideerde jaarrekening toepaste.

2.3 [Y1] heeft op 14 februari 2012 een goedkeurende controleverklaring bij de (geconsolideerde en enkelvoudige) jaarrekening 2011 verstrekt. [Y2] heeft de goedkeurende controleverklaring op 14 februari 2012 bij afwezigheid van [Y1] ondertekend, onder vermelding van “[Y1] RA whose absence signed by [Y2] RA”.

2.4 Op 4 februari 2013 heeft Imtech een persbericht uitgebracht met hierin een aankondiging van een forensisch onderzoek naar mogelijke onregelmatigheden bij projecten van Imtech in Polen. Op 24 april 2013 heeft Imtech een mededeling aangaande de jaarrekening 2011 bij de Kamer van Koophandel gedeponereerd. Hierin wordt meegedeeld (kort gezegd) dat uit het (hiervoor bedoelde) onderzoek zou kunnen blijken dat de jaarrekening over 2011 vanwege alsnog te verwerken afwaarderingen op projecten in Polen en Duitsland ernstig tekortschiet in het bieden van het inzicht zoals bedoeld in artikel 2:362, eerste lid van het Burgerlijk Wetboek (BW), zodat niet meer kan worden uitgegaan van de juistheid van deze jaarrekening. Op 21 mei 2013 is een mededeling zoals bedoeld in artikel 2:362, zesde lid van het BW bij de Kamer van Koophandel gedeponereerd. Hierin wordt meegedeeld dat Imtech op basis van de ingestelde onderzoeken heeft vastgesteld dat de jaarrekening over 2011 in ernstige mate tekortschiet in het bieden van het inzicht als bedoeld in artikel 2:362, eerste lid, van het BW. Bij deze mededeling heeft [Y1] op 21 mei 2013 een accountantsverklaring gegeven, inhoudende dat hij zich met de

mededeling kan verenigen en dat niet meer kan worden gesteund op de controleverklaring d.d. 14 februari 2012 bij de jaarrekening 2011.

2.5 Op 13 augustus 2015 is Imtech failliet verklaard. Op of kort na deze datum zijn elf dochtermaatschappijen failliet verklaard. Klagers zijn benoemd tot curator in deze faillissementen.

2.6 De Autoriteit Financiële Markten (AFM) heeft naar aanleiding van een incidentmelding door [accountantskantoor], de controle door [accountantskantoor] van de geconsolideerde jaarrekening over 2011 van Imtech onderzocht. Naast dit incidentonderzoek heeft de AFM andere wettelijke controles van [accountantskantoor] in die periode onderzocht. Dat heeft geleid tot een besluit van 16 maart 2016 waarbij een bestuurlijke boete van € 1.245.000 is opgelegd aan [accountantskantoor] vanwege overtreding van het bepaalde in artikel 14 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) in de periode van 14 juni 2011 tot en met 10 juni 2013.

### **3. De klacht**

3.1 Klagers stellen zich op het standpunt dat betrokkenen gehandeld hebben in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels.

3.2.1 Ten grondslag aan de klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klagers gegeven toelichting, het volgende verwijt:

Betrokkenen zijn tekortgeschoten in de controle van de geconsolideerde jaarrekening 2011 en de enkelvoudige jaarrekening 2011 van Imtech en zij hebben daardoor gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels.

3.2.2 Dit algemene verwijt is nader uitgewerkt in de volgende deelverwijten:

1. Betrokkenen zijn tekortgeschoten in het in voldoende mate kennen van of inzicht verkrijgen in de cliënt;

2. Betrokkenen zijn tekortgeschoten in het in voldoende mate uitvoeren van een cijferbeoordeling;
3. Betrokkenen zijn tekortgeschoten in het in voldoende mate onderkennen van ‘red flags’ of waarschuwingssignalen die uit de cijferbeoordeling volgen;
4. Betrokkenen zijn tekortgeschoten in de vastlegging van de controledocumentatie bij de controle van de geconsolideerde jaarrekening 2011 van Imtech.

3.2.3 De concrete, hierna te beoordelen verwijten die klagers betrokkenen maken zijn uitgewerkt in de volgende klachtonderdelen:

- a. Betrokkenen hebben onvoldoende inzicht verworven in het risico-beheersingssysteem voor complexe projecten van Imtech;
- b. Betrokkenen hebben onvoldoende opvolging gegeven aan de door de accountant van Imtech Duitsland geconstateerde gebreken in de interne beheersing;
- c. Betrokkenen hebben onvoldoende opvolging gegeven aan de uit de controlewerkzaamheden van de accountant van Imtech Duitsland blijkende frauderisico's;
- d. Betrokkenen hebben onvoldoende inzicht verworven in de controlewerkzaamheden van de accountant van Imtech Duitsland;
- e. Betrokkenen hebben onvoldoende opvolging gegeven aan de bevindingen uit het Facts2Value-rapport en de verklaringen van de accountants van diverse groeps-onderdelen;
- f. Betrokkenen hebben onvoldoende opvolging gegeven aan de bevindingen van de accountant van Imtech Building Services betreffende project ‘Oosterheem’;
- g. Betrokkenen hebben niet onderkend dat het verschuiven van kosten tussen projecten een indicatie is van frauduleuze verslaggeving;
- h. Betrokkenen hebben de eliminatie van intercompany-transacties niet, dan wel niet deugdelijk en zorgvuldig gecontroleerd;
- i. Betrokkenen hebben onvoldoende opvolging gegeven aan en/of inzicht verworven in de bevindingen van de accountant van Imtech Duitsland inzake de ‘oude’ debiteuren;
- j. Betrokkenen hebben het bestaan en de omvang van de ‘nieuwe’ debiteuren van

- Imtech Duitsland niet althans ontoereikend gecontroleerd;
- k. Betrokkenen hebben onvoldoende opvolging gegeven aan een door de accountant van Imtech Polen gerapporteerde ‘significant unresolved matter’ bij de controle van de balanspost liquide middelen en/of zij hebben onvoldoende opvolging gegeven aan de uit de controlewerkzaamheden van de accountant van Imtech Polen blijkende fraudesignalen;
  - l. Betrokkenen hebben in strijd met de voor ‘cash netting’ geldende regels banksaldi gesaldeerd;
  - m. Betrokkenen hebben onvoldoende inzicht verworven in de niet uit de balans blijkende verplichtingen van Imtech en zij hebben onvoldoende controlewerkzaamheden verricht om na te gaan of deze verplichtingen volledig en juist zijn verwerkt in de enkelvoudige jaarrekening 2011;
  - n. Betrokkenen hebben hun bevindingen bij de controle van de geconsolideerde jaarrekening 2011 onvoldoende gedocumenteerd;
  - o. Betrokkenen hebben onvoldoende cijferbeoordelingen en cijferanalyses uitgevoerd, waardoor zij verschillende ‘red flags’ en fraudesignalen hebben gemist.

3.3 Wat door/namens klagers bij de mondelinge behandeling als nieuwe standpunten naar voren is gebracht, is door de Accountantskamer niet opgevat als nieuwe klachtonderdelen (waarvan de inbreng op een dergelijk laat tijdstip overigens ook in strijd zou zijn met de beginselen van een behoorlijke procesorde) maar - voor zover het daartoe kan dienen - als ondersteuning van de betwisting van het gestelde in de door/namens betrokkenen gegeven weerspreking van de klacht.

#### **4. De gronden van de beslissing**

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

##### *Algemeen*

4.1 Op grond van artikel 33 Wet op de Registeraccountants (oud, hierna: Wet RA) en



sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de registeraccountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet RA respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

Op grond van artikel 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) juncto artikel 33 Wet RA, en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de extern (register)accountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta en Wet RA respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

#### *De tussenbeslissing van 21 januari 2019*

4.2 In de tussenbeslissing van 21 januari 2019 heeft de Accountantskamer geoordeeld dat klagers, als curatoren van Royal Imtech c.s., niet gebonden zijn aan de door de vennootschap met [accountantskantoor] gesloten Settlement Agreement voor zover Imtech zich hierbij verbonden heeft om geen tuchtklachten in te dienen tegen klagers. Van misbruik van tuchtprocesrecht is evenmin sprake. Ook is niet gebleken dat de klachten op andere gronden niet-ontvankelijk zijn. De Accountantskamer verwijst voor de overwegingen waarop dit oordeel berust naar de tussenuitspraak van 21 januari 2019 waarvan de inhoud als hier herhaald en ingelast moet worden beschouwd.

#### *Het geanonimiseerde boetebesluit*

4.3 Ten aanzien van het standpunt van betrokkenen dat het door klagers overgelegde geanonimiseerde boetebesluit van de AFM, van 16 maart 2016, door de Accountantskamer buiten beschouwing behoort te worden gelaten, oordeelt de Accountantskamer dat hiervoor geen aanleiding bestaat. Het boetebesluit is na het rechtens onaantastbaar worden hiervan

in overeenstemming met het bepaalde in artikel 68 van de Wta door de AFM openbaar gemaakt en is in geanonimiseerde vorm gepubliceerd op de website van de AFM. Niet valt in te zien waarom de Accountantskamer hiervan geen kennis zou mogen nemen. Wel tekent de Accountantskamer hierbij aan dat het in dit besluit neergelegde oordeel rechtens niet geldt in de verhouding tussen klagers en betrokkenen. De Accountantskamer is voorts wat betreft de uitleg van wettelijke bepalingen en daaruit voortvloeiende verplichtingen voor een accountant niet gebonden aan het oordeel van de AFM hierover.

#### *De van toepassing zijnde gedrags- en beroepsregels*

4.4 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, voor zover dit plaats had in de periode van 1 januari 2007 tot 4 januari 2014 worden getoetst aan de in die periode geldende Verordening gedragscode (RA's) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1 en voor zover dit plaats had ná 4 januari 2014 aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

4.5 Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klagers is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van (gemotiveerde) betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountants tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gehandeld.

#### *Wie is waarvoor verantwoordelijk?*

4.6.1 De Accountantskamer stelt voorop dat [Y1], als opdrachtpartner op groepsniveau, verantwoordelijk is voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening en van de enkelvoudige jaarrekening van Imtech over 2011. [Y1] werd hierin bijgestaan door een opdrachtteam. [Y2] was als 'engagement partner' het belangrijkste lid van het opdrachtteam dat [Y1] heeft bijgestaan bij de uitvoering van de controle. De omstandigheid dat [Y2] de goedkeurende controleverklaring op 14 februari 2012, blijkens de bewoordingen "whose absence signed by", namens [Y1] heeft ondertekend, brengt op zichzelf genomen niet mee dat zij daarom als mede-opdrachtpartner verantwoordelijk moet

worden gehouden voor de controle. Duidelijk is immers dat zij de controleverklaring niet op eigen naam heeft ondertekend. Wel kan [Y2] verantwoordelijk worden gehouden voor de bij de controle door haar uitgevoerde werkzaamheden.

4.6.2 Ter zitting heeft [Y2] verklaard dat zij alle onderdelen van de controle gereviewd heeft behalve de cash netting, de afsluitende cijferbeoordeling en de niet uit de balans blijkende verplichtingen. Deze verklaring van [Y2] is niet door klagers bestreden. Dit brengt mee dat [Y2] verantwoordelijk moet worden gehouden voor alle onderdelen van de controle behalve de cash netting, de afsluitende cijferbeoordeling en de niet uit de balans blijkende verplichtingen. Dit brengt tevens mee dat de klachtonderdelen 1. en m., voor zover tegen haar gericht, niet kunnen slagen.

#### *Procedureel*

4.7.1 Ten aanzien van de stelling van betrokkenen dat het in strijd is met de goede procesorde waar klagers eerst ter zitting – en niet in de nota van repliek – hebben gereageerd op onderdelen van het verweer van betrokkenen, oordeelt de Accountantskamer dat er geen regel van tuchtprocesrecht is op grond waarvan klagers gehouden waren om reeds in de geboden gelegenheid tot repliek te reageren op al wat in verweer namens betrokkenen was aangevoerd. Of een eerst ter zitting namens klagers gegeven reactie op het verweerschrift in strijd is met de goede procesorde hangt af van de inhoud van deze reactie. De Accountantskamer stelt vast dat hetgeen klagers ter zitting hebben opgemerkt naar aanleiding van onderdelen van het verweer van betrokkenen geen wezenlijk nieuwe elementen bevat ten opzichte van wat klagers reeds eerder naar voren hebben gebracht. Van strijd met de goede procesorde is reeds daarom geen sprake.

4.7.2 Ten aanzien van het standpunt van betrokkenen dat het verwijt over het ontbreken van voldoende deugdelijke documentatie geen deel uitmaakt van de initiële klacht en dat daarom sprake is van een ontoelaatbare uitbreiding van de klacht en/of van verjaring, overweegt de Accountantskamer dat dit klachtonderdeel in de initiële klacht was neergelegd in paragraaf 14.6. Daarnaast is dit verwijt, in samenhang met andere klachtonderdelen over aspecten van de controle, ook elders in de klacht verwoord. De

Accountantskamer wijst in dit verband op de onderdelen 11.1.1, onder iii, en 12.1.1, onder ii, van het klaagschrift. Dat dit klachtonderdeel niet tevens is opgenomen in paragraaf 6.1.4 van het klaagschrift maakt niet dat dit geen deel uitmaakt van de initiële klacht.

4.7.3 De Accountantskamer volgt betrokkenen niet in hun standpunt dat klagers in repliek voor wat betreft het verloopoverzicht van ‘oude’ debiteuren van Imtech Duitsland hun standpunt zodanig hebben gewijzigd dat op dit onderdeel sprake is van een nieuwe klacht, die niet-ontvankelijk is vanwege tijdsverloop. Dat na indiening van de klacht is gebleken dat een verloopoverzicht van ‘oude’ debiteuren van Imtech Duitsland is opgesteld doet niet af aan het reeds eerder naar voren gebrachte klachtonderdeel over het onvoldoende opvolging geven aan en/of inzicht verwerven in de bevindingen van de accountant van Imtech Duitsland inzake de ‘oude’ debiteuren.

#### *De groepscontrole*

4.8.1 De Accountantskamer stelt voorop dat op deze controle de tekst van de Standaarden van de NVCOS van toepassing is zoals deze ten tijde van het afgeven van de goedkeurende controleverklaring, op 14 februari 2012, bij de (geconsolideerde) jaarrekening 2011 gold. De Accountantskamer zal in deze beslissing verwijzen naar de tekst van deze Standaarden zoals deze destijds gold.

4.8.2 Omdat bij de controle van de jaarrekeningen van Imtech sprake was van controle van financiële overzichten van een groep, is Standaard 600 voor deze controle in het bijzonder van belang. In Standaard 600.1 is het volgende bepaald:

De Standaarden zijn van toepassing op groepscontroles. Deze Standaard heeft betrekking op speciale overwegingen die van toepassing zijn op groepscontroles, in het bijzonder die controles waarbij accountants van groepsonderdelen betrokken zijn.

Uit de eerste volzin van Standaard 600.1 volgt dat Standaard 600 niet in de plaats komt van de overige Standaarden die van toepassing zijn op controles van historische financiële informatie, maar dat alle Standaarden onverkort van toepassing zijn op een dergelijke

controle. Voor zover uit de overige Standaarden verdergaande verplichtingen voortvloeien dan uit Standaard 600 blijkt, blijven deze verdergaande verplichtingen onverkort van toepassing op de controlerend accountant op groepsniveau.

4.8.3 De voor accountants geldende wet- en regelgeving gaat uit van een ongedeelde eindverantwoordelijkheid van de groepsaccountant voor het uitvoeren van de controle van de groepsjaarrekening. Voor zover de groepsaccountant gebruik maakt van het werk van andere accountants, ontslaat dit hem niet van zijn ongedeelde eindverantwoordelijkheid. De groepsaccountant dient dan ook te overwegen of zijn eigen betrokkenheid voldoende is om te kunnen optreden als accountant. Eind 2011/begin 2012, toen deze controle plaatsvond, was genoegzaam bekend dat een groepscontrole op grond van (in ieder geval) de sinds 16 januari 2011 geldende Standaard 600 met verscherpte aandacht voor het gebruikmaken van werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen diende plaats te vinden.

4.8.4 Uit Standaard 315 volgt dat de accountant – en dus ook de groepsaccountant – risico's dient te onderkennen en risico's van een afwijking van materieel belang dient te evalueren en in te schatten. Deze risico-inschatting zal in voldoende mate uit het groepsdossier moeten blijken. De groepsaccountant dient hierbij, vanuit de signalen die hij vanuit de (accountants van de) verschillende entiteiten van de groep ontvangt, in het oog te houden wat de risico's zijn op groepsniveau. Het is alleen de groepsaccountant die mede op basis van de signalen van de accountants van groepsonderdelen kan beoordelen welke aspecten van belang zijn voor de (controle van de ) groepsjaarrekening. Voor controles van financiële overzichten van een groep geeft bijlage 3 bij Standaard 600 een aantal voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen wijzen op een risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van een groep. Zo noemt bijlage 3 bij Standaard 600 als eerste voorbeeld van een dergelijke omstandigheid een complexe groepsstructuur, in het bijzonder wanneer sprake is van frequente acquisities, desinvesteringen of reorganisaties.

4.8.5 Uit de door betrokkenen opgestelde controleaanpak blijkt dat Imtech in het controlejaar 2011 een sterk gedecentraliseerde onderneming en projectorganisatie was, die

werkzaam was in veel landen. Imtech was een beursgenoteerde onderneming met een groeistrategie en een op centraal niveau zwakke interne beheersing voor wat betreft de activiteiten van de groepsonderdelen, waaronder de door die groepsonderdelen uitgevoerde projecten. Betrokkenen concludeerden dat voor de controle van de geconsolideerde cijfers niet kon worden gesteund op de centrale interne beheersingsinstrumenten.

Een dergelijke situatie vergt op grond van de ongedeelde eindverantwoordelijkheid van de groepsaccountant bij de opzet van de controle een verscherpte aandacht voor het vaststellen van risico's van een afwijking van materieel belang en de daarbij behorende instructies voor de accountants van groepsonderdelen en bij de uitvoering van de controle een actieve, betrokken aandacht voor de werkzaamheden en rapportages van de accountants van groepsonderdelen. Dit geldt met name voor die aspecten die de accountants van groepsonderdelen op aanwijzing van de groepsaccountant controleren. Voorts is sprake van een dynamisch proces waarin ingespeeld moet worden op geconstateerde zaken. Datgene wat de accountant van een groepsonderdeel rapporteert, dient door de groepsaccountant met een professioneel-kritische blik in ogenschouw te worden genomen en beoordeeld.

Op grond van de vereisten van Standaard 230 dienen deze werkzaamheden van de groepsaccountant tijdig en voldoende duidelijk in het groepsdossier te worden vastgelegd.

*Klachtonderdeel a.:*

*Betrokkenen hebben onvoldoende inzicht verworven in het risicobeheersingssysteem voor complexe projecten van Imtech.*

4.9 De Accountantskamer stelt voorop dat de accountant inzicht dient te verwerven in de interne beheersing die relevant is voor de controle. De accountant dient inzicht te verwerven in de interne beheersomgeving, bedrijfsrisico's die relevant zijn voor de doelstellingen van de financiële verslaggeving te onderkennen en de significantie van deze risico's en de waarschijnlijkheid dat deze zich voordoen in te schatten.

Op 6 december 2011 heeft [B], een lid van het opdrachtteam, de notitie 'risk management' opgesteld. Deze notitie is toegevoegd aan het controledossier. Uit de notitie van [B] blijkt dat de afdeling Risk Management van Imtech in 2011 uit twee personen bestond. Deze

afdeling was verantwoordelijk voor de risicobeheersing van complexe projecten in alle landen. De betrokkenheid van deze afdeling bij Imtech Duitsland was echter beperkter, maar niet uitgesloten. Projecten van werkmaatschappijen die voldeden aan bepaalde voorwaarden moesten worden aangemeld. Voor deze projecten diende een formulier te worden ingevuld. Ook diende voor deze projecten een vragenlijst in het systeem GRIP te worden ingevuld. Op basis van de gegevens die in GRIP zijn ingevuld, moet een risicomitigatieplan worden opgesteld door het projectteam. De afdeling Risk Management was er niet van op de hoogte of alle projecten die aangemeld hadden moeten worden, ook aangemeld zijn. Wel nam de afdeling maandelijks de flashrapportages door om de financiële ontwikkeling van projecten te monitoren. [B] concludeert vervolgens dat Risk Management ten aanzien van complexe projecten in opzet en bestaan effectief is. In het controledossier hebben betrokkenen deze conclusie overgenomen. Uit wat vermeld is op bladzijde 11 en 12 van de Group Audit Instructions 2011 blijkt dat betrokkenen niet verwachtten dat voor de controle van de groepsjaarrekening gesteund gaat worden op de werkzaamheden van de afdeling Risk Management. Dit is opmerkelijk omdat het projectoverzicht van de afdeling Risk Management door betrokkenen is gebruikt om projecten te selecteren voor nader onderzoek door de component-accountants. Daarmee is gebruik gemaakt van een overzicht waarvan de volledigheid niet toereikend is vastgesteld.

Ter zitting heeft [Y1] verklaard dat de afdeling Risk Management van Imtech vooral een rol speelde in de beginfase van projecten, als beslist werd of een project werd aangenomen. Deze afdeling hielp het management van Imtech bij het nemen van managementbeslissingen. Over lopende grote projecten werd niet gerapporteerd aan de afdeling Risk Management.

De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkenen onvoldoende inzicht hebben verkregen in de interne risicobeheersing binnen Imtech. Niet is vastgesteld of alle complexe projecten in GRIP zijn aangemeld. Evenmin is onderzocht welke vormen van risicobeheersing in het controlejaar door Imtech Duitsland werden toegepast en wanneer de afdeling Risk Management bij Imtech Duitsland betrokken was. Dit klemt te meer nu Imtech Duitsland een significant groepsonderdeel was. Voorts blijkt uit het controledossier niet hoe risico's – door de groepsonderdelen of op centraal niveau – tijdens de uitvoering van projecten beheerst werden. Het had op de weg van betrokkenen gelegen om hierover

duidelijkheid te verkrijgen. Betrokkenen hebben hierdoor gehandeld in strijd met de Standaarden 315.12 en 315.13.

Klachtonderdeel a. is dan ook gegrond.

Klachtonderdeel b.:

*Betrokkenen hebben onvoldoende opvolging gegeven aan de door de accountant van Imtech Duitsland geconstateerde gebreken in de interne beheersing.*

4.10 Ten aanzien van klachtonderdeel b. overweegt de Accountantskamer dat de [accountantskantoor]-accountant van het groepsonderdeel Imtech Duitsland (hierna: de Duitse accountant) in het Highlights Completion Memorandum (HCM) van 24 januari 2012 heeft vermeld dat hij in de Management Letter 2011 van 12 december 2011 gebreken in de interne beheersing van Imtech Duitsland heeft gerapporteerd. Dit betreft de waardering van projecten, de controle van de crediteurenadministratie en het ontbreken van een functiescheiding binnen de IT-systemen. Uit het controledossier blijkt dat betrokkenen op de Duitse Management Letter hebben aangegeven: “geen significante deficiencies geconstateerd”. In hun Management Letter 2011 aan Imtech (hierna: centrale Management Letter) hebben betrokkenen twee van de drie geconstateerde gebreken opgenomen, namelijk de controle crediteurenadministratie en functiescheiding IT.

Betrokkenen geven aan dat de gebreken in de crediteurenadministratie werden opgevangen door handmatige controles en positieve bevindingen van bijzondere onderzoeken in twee van de zes Duitse regio's. Over de IT-bevindingen stellen zij dat de risico's beperkt waren omdat het IT-systeem functioneel beperkt was en er voldoende toegangsbeveiliging was. Door de vermelding in de centrale Management Letter werd verzekerd dat de twee bevindingen in het centrale opvolgingssysteem (van verbeterpunten) werden opgenomen.

De Accountantskamer stelt vast dat deze in het verweer genoemde aspecten niet worden onderbouwd door vastleggingen in het controledossier, zoals vereist op grond van Standaard 230.8, met name onderdeel c. Daaruit volgt dat voor wat betreft het vastleggen van significante aangelegenheden voortgekomen uit de controle, de daaruit getrokken



conclusies en significante professionele oordelen die zijn gemaakt om tot die conclusies te komen niet zijn onderbouwd. Ook blijkt niet dat betrokkenen enige actie richting het Duitse management of de accountant hebben genomen, hoewel daar gezien de geconstateerde gebreken in interne beheersing alle aanleiding voor was. Uit gespreksverslagen blijkt ook niet dat betrokkenen de bevindingen van de Duitse accountant nader met hem hebben besproken. Hiermee is geen opvolging gegeven aan het vereiste van Standaard 600.42 om de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel te evalueren. De conclusie “geen significante deficiencies geconstateerd” zoals die door betrokkenen op de Duitse Management Letter is aangegeven, is in het dossier niet nader onderbouwd en verklaart niet waarom de bevindingen deels zijn overgenomen in de centrale Management Letter. Daarmee is in strijd gehandeld met de eerder genoemde Standaard 230.8.

Klachtonderdeel b. is dan ook gegrond.

Klachtonderdeel c.:

*Betrokkenen hebben onvoldoende opvolging gegeven aan de uit de controlewerkzaamheden van de accountant van Imtech Duitsland blijkende frauderisico's.*

4.11 De Accountantskamer begrijpt dat klagers met klachtonderdeel c doelen op de door de Duitse accountant gerapporteerde bevindingen, zoals genoemd bij klachtonderdeel b. Echter, klagers onderbouwen niet waarom deze bevindingen met betrekking tot de interne beheersing moeten worden aangemerkt als frauderisico's. Ook wordt de conclusie van de Duitse accountant in de HCM van 24 januari 2012, dat er geen indicaties voor fraude waren, niet door klagers weerlegd.

Klachtonderdeel c. is daarom ongegrond.

Klachtonderdeel d.:

*Betrokkenen hebben onvoldoende inzicht verworven in de controlewerkzaamheden van de accountant van Imtech Duitsland.*

4.12 Klagers stellen zich op het standpunt dat betrokkenen onvoldoende hebben gedaan om de werkzaamheden van de Duitse accountant te beoordelen, nu sprake is van een significant groepsonderdeel en van posten met een significant risico.

De Accountantskamer overweegt dat Imtech Duitsland een belangrijk onderdeel was van Imtech. Dit groepsonderdeel leverde ca. 26% van de omzet en ca. 40% van het resultaat na belastingen over 2011. Imtech Duitsland is dan ook door betrokkenen gekwalificeerd als een significant groepsonderdeel.

In de Group Audit Instructions 2011 (GAI 2011) zijn op groepsniveau drie significante risico's, te weten onderhanden projecten, opbrengstverantwoording en debiteuren, geïdentificeerd en zijn voor de accountants van de groepsonderdelen de hoofdlijnen van de daarop gerichte controlewerkzaamheden beschreven. Ook is de rapporteringswijze aan de groepsaccountant, ondermeer via de HCM, voorgeschreven.

Betrokkenen hebben aangegeven dat zij de communicatie vanuit Duitsland hebben geëvalueerd en dat daar geen significante tekortkomingen uit naar voren kwamen. [Y1] heeft in januari 2012 tweemaal Duitsland bezocht en daarbij een voorbeeld over de waardering van meerwerk en claims uit het Duitse controledossier bekeken. Voorts heeft hij met de Duitse accountant en met het lokale management de (waardering van) debiteuren besproken. Een verslag daarvan is in het dossier opgenomen. De evaluatie van de communicatie met de Duitse accountant noodzaakte volgens betrokkenen niet tot een beoordeling van andere delen van het Duitse controledossier.

Zeker nu Imtech Duitsland een significant en zelfstandig opererend groepsonderdeel was, is de Accountantskamer van oordeel dat betrokkenen niet konden volstaan met het geven van instructies in de GAI 2011, de beoordeling van de rapportages van de Duitse accountant en het voeren van overleg. In hun rol als groepsaccountant hadden zij op grond van de vereisten van Standaard 520.6 de gerapporteerde cijfers nader moeten analyseren op bruikbaarheid in de geconsolideerde jaarrekening. Ook hadden zij op grond daarvan de Duitse accountant nader moeten bevragen over de uitgevoerde werkzaamheden en hadden zij de dossiervastleggingen die dienden als onderbouwing van de gegeven antwoorden

moeten beoordelen. Dit geldt met name voor de controledocumentatie die relevant is voor de in de GAI 2011 gesignaleerde significante risico's, om op deze wijze conform Standaard 600.42 het adequaat zijn van de werkzaamheden van de Duitse accountant te evalueren. Dat de omvang van deze beoordeling kan worden beïnvloed door het feit dat de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel onderworpen is geweest aan beoordelingsprocedures van zijn kantoor, zoals nader beschreven in Standaard 600.A61 en zoals door betrokkenen eerst tijdens de zitting naar voren gebracht, betekent niet dat deze beoordeling, gezien de structuur van Imtech en het belang van Imtech Duitsland in de geconsolideerde jaarrekening, in deze situatie nagenoeg geheel achterwege kon blijven. Betrokkenen hebben door dit niet althans onvoldoende te doen, gehandeld in strijd met de Standaarden 520.6 en 600.42.

Klachtonderdeel d. is daarom gegrond.

Klachtonderdeel e.:

*Betrokkenen hebben onvoldoende opvolging gegeven aan de bevindingen uit het Facts2Value-rapport en de verklaringen van de accountants van diverse groepsonderdelen.*

4.13 Bij de controle van drie groepsonderdelen van Imtech, te weten Imtech Industry International, Imtech Infra en Imtech (Spain) Industria heeft het opdrachtteam op groepsniveau gebruik gemaakt van Facts2Value, een door [accountantskantoor] ontwikkelde, geautomatiseerde tool. Met Facts2Value worden administratieve gegevensbestanden geanalyseerd. Op 22 december 2012 is de rapportage uitgebracht waarin de met behulp van Facts2Value gemaakte analyses zijn neergelegd. Uit deze rapportage is naar voren gekomen dat sprake was van overboekingen tussen verschillende projecten binnen het Imtech-concern. Naar aanleiding van de Facts2Value-rapportage heeft [Y1] de accountant van Imtech Industry International gevraagd om aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten. Op 1 februari 2012 heeft de accountant van Imtech Industry International het memorandum 'Memo Industry International HVC' uitgebracht. Geconstateerd is dat vanuit vijf andere projecten voor een bedrag van € 3.000.000 aan

kosten was overgeboekt naar het HVC-project. In het memorandum van 1 februari 2012 wordt geconcludeerd dat er geen sprake was van een aanwijzing van fraude. Het memorandum is op 13 februari 2012 aan het controledossier toegevoegd en voor review afgetekend. Aangegeven is dat de door de accountant van het Imtech Industry International getrokken conclusie gedeeld wordt.

De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkenen te snel en dus onvoldoende professioneel kritisch, genoeg hebben genomen met de bevindingen van de accountant van het groepsonderdeel. Uit de rapportage van 1 februari 2012 blijkt dat de overboekingen naar het HVC-project als geïsoleerde incidenten zijn onderzocht. Het had op de weg van betrokkenen gelegen om zich de vraag te stellen of de bevindingen een aanwijzing vormen voor mogelijke verdere onregelmatigheden en/of fraude. Daarbij komt uit de rapportage van 1 februari 2012 naar voren dat de voornaamste onderzoeksmethode het doen van navraag bij het management van onderdelen van Imtech is geweest. De door betrokkenen overgenomen conclusie van de accountant van het groepsonderdeel dat geen sprake is van een aanwijzing tot fraude volgt niet zondermeer uit de hieraan voorafgaande overwegingen in deze rapportage. Zo blijkt uit deze rapportage dat gebleken is dat sprake was van het naar voren halen van verliezen, wat zou kunnen classificeren als een afwijking in de financiële verslaggeving, en dat sprake lijkt van ‘tactisch’ gedrag in het kader van onderhandelingen tussen werkmaatschappijen die onderdeel uitmaken van Imtech in het kader van de allocatie van de verliezen van het HVC-project.

Bij het voorgaande komt dat uit het controledossier niet blijkt waarom alleen het schuiven van kosten van andere projecten naar het HVC-project bij Imtech Industry International is onderzocht. Andere kostenverschuivingen die naar voren kwamen uit de Facts2Value-rapportage zijn niet onderzocht. De Accountantskamer is van oordeel dat daartoe gezien de uit de analyses getrokken conclusies wel aanleiding had moeten bestaan. Dit is met name zo omdat slechts voor een beperkt aantal groepsonderdelen van Imtech gebruik is gemaakt van Facts2Value. Juist door ook andere kostenverschuivingen die naar voren waren gekomen te onderzoeken, alsmede door bij andere groepsonderdelen naar mogelijke kostenverschuivingen nader onderzoek te doen, hadden betrokkenen meer inzicht kunnen verkrijgen met betrekking tot het eventueel bestaan van patronen binnen Imtech.

Betrokkenen hebben door dit niet te doen onvoldoende actie ondernomen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Gelet op het voorgaande is de Accountantskamer van oordeel dat betrokkenen onvoldoende opvolging hebben gegeven aan de bevindingen uit het Facts2Value-rapport. Betrokkenen hebben hierdoor gehandeld in strijd met de Standaarden 600.42, 600.43 en 600.44.

Klachtonderdeel e. is dan ook gegrond.

Klachtonderdeel f.:

*Betrokkenen hebben onvoldoende opvolging gegeven aan de bevindingen van de accountant van Imtech Building Services betreffende project 'Oosterheem'.*

4.14 De Accountantskamer stelt voorop dat bij de projectcontrole van het project Oosterheem door de accountant van Imtech Building Services was geconstateerd dat vanuit andere projecten een verlies van € 579.000 was overgeboekt naar het project Oosterheem. De accountant van dit groepsonderdeel heeft dit gerapporteerd aan betrokkenen.

Betrokkenen hebben de accountant van het groepsonderdeel gevraagd om een notitie op te stellen naar aanleiding van de geconstateerde overboeking tussen projecten. De accountant van het groepsonderdeel heeft op 12 februari 2012 een notitie aan betrokkenen doen toekomen en daarin als volgt geconcludeerd:

Op grond van het bovenstaande hebben wij geconcludeerd dat geen sprake is van een aanwijzing van fraude die leidt tot een materiële fout voor Imtech N.V. (de groep) die voortkomt uit onttrekken van waarde en/of frauduleuze financiële verslaggeving op niveau van Imtech N.V. (geen sprake van een opzettelijke foutieve voorstelling van zaken) en consultatie op grond daarvan niet noodzakelijk is.

Betrokkenen hebben de notitie gereviewd en deze is op 13 februari 2012 aan het dossier toegevoegd. Betrokkenen hebben aangegeven dat zij de conclusie van de accountant van het groepsonderdeel delen.

De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkenen naar aanleiding van de notitie van de accountant van Imtech Building Services ten onrechte geen aanvullende controlewerkzaamheden hebben laten verrichten terwijl daar wel aanleiding voor was op grond van de Standaarden 530.12 en 530.13. Zo wordt uit de notitie van 12 februari 2012 niet duidelijk waarom geconcludeerd wordt dat sprake was van een incident. Dat sprake zou zijn van een incident is te meer opmerkelijk nu sprake was van overboekingen vanuit twee verschillende deelprojecten. Het voorgaande klemt te meer nu het betrokkenen bekend was dat ook elders binnen Imtech sprake was geweest van kostenverschuivingen tussen projecten.

Gelet op het voorgaande is de Accountantskamer van oordeel dat betrokkenen onvoldoende opvolging hebben gegeven aan de bevindingen van de accountant van Imtech Building Services met betrekking tot project Oosterheem. Betrokkenen hebben hierdoor gehandeld in strijd met de Standaarden 530.12, 530.13, 600.42 en 600.43.

Klachtonderdeel f. is dan ook gegrond.

Klachtonderdeel g.:

*Betrokkenen hebben niet onderkend dat het verschuiven van kosten tussen projecten een indicatie is van frauduleuze verslaggeving.*

4.15 In het kader van de controle over 2011 is komen vast te staan dat bij de hiervoor onder de klachtonderdelen e. en f. genoemde projecten sprake was van het verschuiven van kosten tussen projecten. Van een professioneel-kritische accountant mag worden verwacht dat hij in een dergelijke situatie evalueert of de geconstateerde kostenverschuivingen bij verschillende onderdelen van de groep een aanwijzing vormen voor een mogelijke afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Hij dient hierbij te overwegen of de omstandigheden of voorwaarden een aanwijzing vormen voor mogelijke samenspanning waarbij werknemers, het management of derden zijn betrokken wanneer hij de betrouwbaarheid van eerder verkregen controle-informatie in overweging neemt. Betrokkenen hebben dit risico onvoldoende onderkend en beoordeeld. Betrokkenen

hebben hierdoor gehandeld in strijd met de Standaarden 240.7, 240.12, 240.31, 240.35 en 240.36.

Klachtonderdeel g. is daarom gegrond.

Klachtonderdeel h.:

*Betrokkenen hebben de eliminatie van intercompany-transacties niet, dan wel niet deugdelijk en zorgvuldig, gecontroleerd.*

4.16 De Accountantskamer is van oordeel dat aan klachtonderdeel h. geen zelfstandige betekenis toekomt gelet op hetgeen hiervoor met betrekking tot de eerdere klachtonderdelen is overwogen. Klachtonderdeel h zal daarom buiten beoordeling worden gelaten.

Klachtonderdeel i.:

*Betrokkenen hebben onvoldoende opvolging gegeven aan en/of inzicht verworven in de bevindingen van de accountant van Imtech Duitsland inzake de ‘oude’ debiteuren.*

4.17 De Accountantskamer stelt voorop dat in de GAI 2011 de waardering van debiteuren als ‘significant risk’ is aangemerkt. Dit betreft met name de debiteuren ouder dan één jaar. Voor Imtech Duitsland betrof dit ultimo 2011 vorderingen voor een bedrag van € 80.400.000, met een voorziening voor oninbaarheid van € 7.000.000. Ten opzichte van het jaar daarvoor is het bedrag van deze vorderingen met € 8.000.000 toegenomen; de voorziening is gelijk gebleven. De Duitse debiteuren ouder dan één jaar vormden ultimo 2011 60% van het groepsaldo debiteuren ouder dan één jaar.

In de GAI 2011 is als verplichte controlestep voor de accountants van groepsonderdelen opgenomen dat de juistheid van de ouderdom van debiteuren wordt nagegaan en dat een overzicht van individuele vorderingen van meer dan € 1.000.000 en ouder dan één jaar moet worden toegevoegd aan het HCM.

Klagers stellen dat betrokkenen onvoldoende opvolging hebben gegeven aan de bevindingen van de Duitse accountant en onvoldoende inzicht hebben verworven in deze bevindingen inzake de Duitse debiteuren ouder dan 1 jaar, waaronder de hierop betrekking hebbende voorziening.

Betrokkenen hebben op verschillende momenten contact gehad met de Duitse accountant en met het Duitse management. Op 9 december 2011 heeft een conference call plaatsgevonden tussen betrokkenen en de bij de controle betrokken partner en senior manager van [accountantskantoor] Duitsland. In dat gesprek is een aantal onderwerpen die betrekking hebben op Imtech Duitsland besproken, waaronder de oude debiteuren. Uit dat gesprek bleek dat op dat moment geen specifieke informatie met betrekking tot de ouderdom van alle debiteuren voorhanden was. [Y1] heeft een tweetal bezoeken gebracht aan [accountantskantoor] Duitsland, op 12 en 24 januari 2012. Ook is gesproken met het lokale management. In het verslag van deze bezoeken, zoals dat is opgenomen in het groepsdossier, heeft [Y1] aangegeven dat de oude debiteuren uitgebreid besproken zijn met de Duitse accountant en met het management van Imtech Duitsland. Uit die besprekingen bleek [Y1] ondermeer dat het overgrote deel van de posten bekend was uit voorgaande jaren en dat twee grote vorderingen in 2011 waren afgewikkeld binnen de gestelde afwaarderingen. Voorts is aangegeven dat de Duitse accountant voor de grootste posten lawyer's letters heeft opgevraagd en dat [Y1] er daar twee van heeft gezien. Ook geeft het verslag aan dat de Duitse accountant kan leven met de waardering van de debiteuren. Dat geheel was voor betrokkenen voldoende onderbouwing voor de aanvaardbaarheid van de waardering van oude debiteuren.

[Y1] heeft in het gesprek met het lokale management aangegeven dat naar zijn mening meer inzicht moest komen in het verloop van oude debiteuren. Toen hierover geen nadere informatie kwam, heeft [Y1] zelf een dergelijk overzicht uiteindelijk bij benadering samengesteld. Het Auditor's Report 2011 van 12 februari 2012 dat betrokkenen hebben uitgebracht aan de Auditcommissie, de Raad van Commissarissen en de Raad van Bestuur van Imtech sluit hierop aan, met een beschrijving van de situatie rond de oude debiteuren en de constatering dat het niet beschikbaar zijn van een deugdelijk verloopoverzicht leidt tot beperkte informatie over het verloop en samenstelling van deze oude debiteuren. Het Auditor's Report sluit met betrekking tot de oude debiteuren af met de volgende



opmerking:

We believe that the monitoring of the old receivables should be improved given the growth in numbers and absolute number. More information should be made available to monitor the movements in old receivables and the status, such as whether the receivables have moved from under discussion to court proceedings. In particular the smaller balances require closer monitoring, also from a working capital perspective. This monitoring should take place both at Imtech Group and Imtech Germany Zentrale level.

De in het Auditor's Report opgenomen tabel 'Assessment of estimates' geeft voor debiteuren aan dat de waardering ten opzichte van voorgaand jaar minder voorzichtig is en verschoven naar "optimistic".

De Accountantskamer is van oordeel dat gezien het belang van de post oude debiteuren van Imtech Duitsland voor de geconsolideerde jaarrekening, de geconstateerde risico's in de waardering van deze post en de oordelen over de interne beheersing hiervan, betrokkenen niet konden volstaan met het bespreken hiervan met de lokale accountant en met het lokale management. Betrokkenen hadden zich, op grond van Standaard 600.42, ervan moeten overtuigen dat de werkzaamheden van de Duitse accountant op dit onderdeel voldoende deugdelijk waren door zijn dossier op dit onderdeel te beoordelen en zij hadden waar nodig moeten aandringen op aanvullende werkzaamheden en aanvullende documentatie. Betrokkenen hebben, door dit niet te doen, gehandeld in strijd met Standaard 600.42.

Klachtonderdeel i. is daarom gegrond.

Klachtonderdeel j.:

*Betrokkenen hebben het bestaan en de omvang van de 'nieuwe' debiteuren van Imtech Duitsland niet althans ontoereikend gecontroleerd.*

4.18 Klagers stellen dat betrokkenen, gezien het gesignaleerde significante risico op 'oude' debiteuren, niet voldoende aandacht hebben geschonken aan 'nieuwe' Duitse debiteuren, oftewel debiteuren jonger dan één jaar. Een groot deel van het saldo ultimo 2011 was nog niet opeisbaar en was kennelijk kort voor jaareinde gefactureerd. De totale

post nieuwe debiteuren bedroeg ultimo 2011 € 217.000.000, waarvan € 154.000.000 nog niet opeisbaar was. Voorts hadden betrokkenen bij het vormen van een oordeel over deze debiteuren moeten betrekken wat hun gebleken was bij de risicobeoordeling van projecten en de bevinding van de Duitse accountant over gebreken in de interne beheersing, aldus klagers.

Betrokkenen geven aan dat de post ‘nieuwe debiteuren’ niet als significant risico is aangemerkt en ook niet als zodanig bleek bij de controle door de Duitse accountant. De omvang en samenstelling van deze post was in lijn met de gestegen omzet van Imtech Duitsland en met de voor Imtech gebruikelijke situatie dat de factureringen in het tweede halfjaar aanzienlijk hoger waren dan die in het eerste halfjaar. De gemiddelde ouderdom van deze debiteuren was niet afwijkend van voorgaande jaren, evenals het percentage nog niet opeisbaar.

De Accountantskamer is van oordeel dat klagers, tegenover het verweer van betrokkenen, onvoldoende hebben aangetoond dat ten aanzien van de nieuwe debiteuren sprake is van een ontoereikende controle.

Klachtonderdeel j. is daarom ongegrond.

Klachtonderdeel k.:

*Betrokkenen hebben onvoldoende opvolging gegeven aan een door de accountant van Imtech Polen gerapporteerde ‘significant unresolved matter’ bij de controle van de balanspost liquide middelen en/of hebben zij onvoldoende opvolging gegeven aan de uit de controlewerkzaamheden van de accountant van Imtech Polen blijkende fraudesignalen.*

4.19 De Accountantskamer stelt voorop dat de [accountantskantoor]-accountant van Imtech Polen (hierna: Poolse accountant) in zijn HCM van 23 januari 2012 als ‘significant unresolved matter’ heeft gemeld dat geen bankverklaringen waren ontvangen van een drietal genoemde banken. Dit heeft voor betrokkenen geen aanleiding gevormd om hiernaar nader onderzoek te doen. Ter zitting heeft [Y1] verklaard dat de Poolse accountant naar aanleiding van de gemelde ‘significant unresolved matter’ de

bankdagafschriften van Imtech Polen heeft bekeken. De Poolse accountant heeft geconstateerd dat deze aansloten op de administratie. [Y1] heeft een afweging gemaakt en geoordeeld dat dit een toereikende controlemaatregel was. Dit heeft hij niet in het dossier vastgelegd. De Accountantskamer is van oordeel dat gelet op de melding van de ‘significant unresolved matter’ door de Poolse accountant meer van betrokkenen had mogen worden verwacht. Door het ontbreken van bankverklaringen was geen informatie beschikbaar over eventuele zekerheden, garanties en dergelijke verplichtingen. Het ontbreken van de bankverklaringen bevreemde te meer gelet op de andere gegevens met betrekking tot de liquide middelen van Imtech Polen die in de van de accountant van Imtech Polen ontvangen IRIS Rapportage Package (hierna: IRIS) waren opgenomen. Uit blad RA2 van IRIS blijkt dat de balanspost liquide middelen van Imtech Polen in 2011 gestegen is van PLN 11.081.000 (= € 2.647.245) naar PLN 270.367.000 (= € 64.590.548). Uit blad RA25 van IRIS blijkt dat door Imtech Polen bij banken waarmee vóór 2011 geen zaken werden gedaan, voor een bedrag van PLN 270.297.000 (= € 64.573.825) aan liquide middelen werd aangehouden. Dit was 23 % van de geconsolideerde liquide middelen van Imtech. De Accountantskamer is van oordeel dat dit alles voor betrokkenen, mede op grond van Standaard 600.28, aanleiding had moeten vormen om nader onderzoek te doen.

De verklaring ter zitting van [Y1], dat hij niet wist bij welke bank de liquide middelen werden aangehouden, wekt in dit verband verbazing. De melding van een ‘significant unresolved matter’ door de Poolse accountant, de ongewone stijging van de liquide middelen van Imtech Polen en het zeer hoge bedrag aan liquide middelen dat werd aangehouden bij banken waarmee Imtech vóór 2011 geen zaken deed, hadden aanleiding moeten vormen om hiernaar onderzoek te verrichten en om vragen te stellen.

Betrokkenen hebben, door dit niet te doen, nagelaten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Zij hebben hierdoor gehandeld in strijd met de Standaarden 200.17 en 500.6. Ook hebben zij in strijd met de Standaarden 600.28 en 600.42 een door een accountant van een groepsonderdeel gemelde significante aangelegenheid niet althans onvoldoende geëvalueerd en in strijd met Standaard 600.43 evenmin opvolging hieraan gegeven.

Klachtonderdeel k. is gelet op hetgeen hiervoor is overwogen gegrond.

Klachtonderdeel l.:

*Betrokkenen hebben in strijd met de voor 'cash netting' geldende regels banksaldi gesaldeerd.*

4.20 Ten aanzien van klachtonderdeel l. stelt de Accountantskamer voorop dat dit klachtonderdeel betrekking heeft op de controle van het salderen van posten in de geconsolideerde jaarrekening van Imtech door middel van cash netting. Imtech maakte in het controlejaar 2011 gebruik van meerdere cash pools. Hierdoor werden voor de renteberekening en voor de hoogte van de kredietverlening de debet- en creditstanden gesaldeerd.

Omdat Imtech een beursgenoteerde onderneming was, was zij op grond van artikel 4 van Verordening (EU) 1606/2002 verplicht haar geconsolideerde jaarrekening op te stellen conform de internationale standaarden voor jaarrekeningen, zoals goedgekeurd door de Europese Commissie. Onder de internationale standaarden voor jaarrekeningen wordt volgens artikel 2 van Verordening (EU) 1606/2002 verstaan: de International Accounting Standards (IAS), de International Financial Reporting Standards (IFRS) en de daarmee verband houdende interpretaties (SIC/IFRIC interpretations), wijzigingen van deze standaarden en interpretaties, toekomstige standaarden en daarmee verband houdende interpretaties die worden vastgesteld of goedgekeurd door de International Accounting Standards Board (IASB).

In IAS 1.32 is bepaald dat een entiteit activa en verplichtingen of baten en lasten niet mag salderen, tenzij dit door een standaard is voorgeschreven of toegestaan.

In IAS 32.42 is aangegeven wanneer posten in een jaarrekening met elkaar gesaldeerd worden. Deze standaard, zoals die ten tijde van deze controle gold, luidt als volgt:

Een financieel actief en een financiële verplichting moeten worden gesaldeerd en het nettobedrag moet in de balans worden opgenomen als en alleen als een entiteit:

- a. een in rechte afdwingbaar recht heeft om de opgenomen bedragen te salderen, en

- b. voornemens is om de verplichting op nettobasis af te wikkelen of om de vordering te realiseren op hetzelfde moment dat de verplichting wordt afgewikkeld.

Bij de administratieve verwerking van een overdracht van een financieel actief dat niet voor verwijdering van de balans in aanmerking komt, mag de entiteit het overgedragen actief en de daarmee samenhangende verplichting niet salderen.

Uit deze bepaling volgt dat voldaan moet zijn aan beide voorwaarden om posten in een jaarrekening met elkaar te salderen. Uit IAS 32.45 volgt dat met een recht van saldering bedoeld is een juridisch recht van een schuldenaar, contractueel of anderszins, om een aan een schuldeiser verschuldigd bedrag geheel of gedeeltelijk af te wikkelen of anderszins te elimineren door het te verrekenen met een door de schuldeiser verschuldigd bedrag.

De Accountantskamer stelt vast dat ten behoeve van de geconsolideerde jaarrekening 2011 van Imtech ten onrechte niet is gecontroleerd of voldaan werd aan beide voorwaarden om banksaldi te salderen. Gebleken is dat ten onrechte niet is gecontroleerd of voor alle gesaldeerde posten sprake was van een juridisch afdwingbaar recht hiertoe. Betrokkene [Y1] (hierna: betrokkene, in enkelvoud) heeft erkend dat op dit punt een fout is gemaakt. Hiermee staat vast dat de geconsolideerde jaarrekening 2011 in zoverre niet voldeed aan de toepasselijke wettelijke bepalingen.

Dat, zoals betrokkene heeft betoogd, sprake was van een menselijke fout die gemaakt is door een van de leden van het opdrachtteam, discolpeert betrokkene niet. Het behoorde immers tot zijn taak om toezicht te houden op de juistheid van de door leden van het opdrachtteam verrichte werkzaamheden en om de door leden verrichte werkzaamheden te beoordelen, wat hij niet althans onvoldoende heeft gedaan.

Klachtonderdeel 1. is gelet op hetgeen hiervoor is overwogen ten aanzien van [Y1] gegrond.

Klachtonderdeel m.:

*Betrokkenen hebben onvoldoende inzicht verworven in de niet uit de balans blijkende verplichtingen van Imtech en zij hebben onvoldoende controlewerkzaamheden verricht om na te gaan of deze verplichtingen volledig en juist zijn verwerkt in de enkelvoudige*

*jaarrekening 2011.*

4.21 Klachtonderdeel m. heeft betrekking op de niet uit de balans blijkende verplichtingen zoals opgenomen in de toelichting van de enkelvoudige jaarrekening 2011 van Imtech. Imtech heeft een verklaring van aansprakelijkstelling als bedoeld in artikel 2:403, tweede lid, van het BW afgelegd ten behoeve van de meerderheid van haar Nederlandse dochtermaatschappijen. Daarnaast zijn ten behoeve van projecten van dochtermaatschappijen separate garanties afgegeven. In de enkelvoudige jaarrekening 2011 is aangegeven dat deze ‘contingent liabilities’ in totaal € 865.000.000 bedragen.

Betrokkene [Y1] (hierna: betrokkene, in enkelvoud) heeft aangegeven dat de desbetreffende informatie in overeenstemming met de toepasselijke wettelijke bepalingen, waaronder artikel 2:376 BW, in de enkelvoudige jaarrekening van Imtech is opgenomen. Hierbij zijn tevens de voorschriften van RJ 252.509 in acht genomen.

De Accountantskamer is van oordeel dat met de vermelding van de aansprakelijkstellingen en garanties voldaan is aan de wettelijke eisen met betrekking tot de desbetreffende vermelding. Niet gebleken is dat betrokkene meer inzicht had moeten verkrijgen en meer controlewerkzaamheden had moeten verrichten ten aanzien van de post niet uit de balans blijkende verplichtingen. De controle aan de hand van het overzicht verkregen uit het IRIS consolidatiesysteem voldeed hiertoe. De voorwaardelijke verplichtingen in de enkelvoudige jaarrekening vormden op dat moment geen significant risico. Betrokkene heeft voldoende en geschikte controle-informatie vergaard met betrekking tot de niet uit de balans blijkende verplichtingen van Imtech.

Klachtonderdeel m. is daarom ongegrond.

*Klachtonderdeel n.:*

*Betrokkenen hebben hun bevindingen bij de controle van de geconsolideerde jaarrekening 2011 onvoldoende gedocumenteerd.*

4.22 De Accountantskamer stelt voorop dat betrokkenen op grond van het bepaalde in

Standaard 230 gehouden waren om hun bevindingen bij de controle voldoende te documenteren. Uit Standaard 230.8 volgt dat controledocumentatie zo dient te worden opgesteld dat die voldoende is om een ervaren accountant die voorheen niet bij de controle betrokken was in staat te stellen om inzichten te verwerven in:

- a. De aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen;
- b. De uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede de verkregen controle-informatie, en
- c. Significante aangelegenheden voortgekomen uit de controle, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordelen die zijn gemaakt om tot die conclusie te komen.

De Accountantskamer overweegt dat uit het controledossier het beeld naar voren komt dat betrokkenen hun controlewerkzaamheden en -bevindingen summier hebben vastgelegd en dat op verscheidene punten in het dossier sprake is van onvoldoende vastleggingen. Naast hetgeen in dit verband reeds is vastgesteld bij de klachtonderdelen b, i en k, wordt uit het controledossier niet duidelijk wat de bevindingen van betrokkenen ten aanzien van de waardering van de vorderingen op oude Duitse debiteuren waren. Uit de in het controledossier opgenomen notitie van het bezoekverslag van [Y1] aan [accountantskantoor] Duitsland, van 7 februari 2012, blijkt dat slechts enkele van deze debiteuren zijn besproken. Een professioneel oordeel ten aanzien van de waardering van het geheel van deze vorderingen ontbreekt in het controledossier. Het door [Y1] zelf opgestelde verloopoverzicht gaf weliswaar enig inzicht in deze debiteuren, maar voor de waardering van de vorderingen op deze debiteuren was dit onvoldoende. Uit het controledossier wordt niet duidelijk waarom betrokkenen konden instemmen met de waardering van deze vorderingen op een bedrag van € 80.400.000. De beperkte documentatie in het controledossier klemt te meer nu de waardering van de post debiteuren van Imtech Duitsland in paragraaf 2.6.11.7 van het controledossier als significant risico was aangemerkt. De Accountantskamer is gelet hierop van oordeel dat betrokkenen de waardering van de vorderingen op oude Duitse debiteuren niet deugdelijk hebben gedocumenteerd en dat zij in zoverre hebben gehandeld in strijd met Standaard 230.8.

Voor wat betreft de opvolging van de door de accountant van Imtech Polen gerapporteerde significante aangelegenheid, stelt de Accountantskamer vast dat betrokkenen hun

afwegingen naar aanleiding van de door de Poolse accountant van het groepsonderdeel gemelde significante aangelegenheid niet hebben vastgelegd in het controledossier. Ter zitting heeft [Y1] erkend dat hij dit niet heeft vastgelegd. Betrokkenen hebben hierdoor gehandeld in strijd met de Standaarden 230.8, 230.9 en 230.10.

Klachtonderdeel n. is daarom gegrond.

Klachtonderdeel o.:

*Betrokkenen hebben onvoldoende cijferbeoordelingen en cijferanalyses uitgevoerd, waardoor zij verschillende 'red flags' en fraudesignalen hebben gemist.*

4.23 De Accountantskamer is van oordeel dat aan het klachtonderdeel over de door betrokkenen uitgevoerde cijferbeoordelingen en cijferanalyses geen zelfstandige betekenis toekomt gelet op hetgeen hiervoor met betrekking tot de eerdere klachtonderdelen is overwogen. Klachtonderdeel o. zal daarom buiten beoordeling worden gelaten.

Samenvatting

4.24 Samenvattend is de Accountantskamer van oordeel dat de klacht ten aanzien van [Y1], wat betreft de klachtonderdelen a, b, d, e, f, g, i, k, l en n, gegrond en wat betreft de klachtonderdelen c, j en m ongegrond dient te worden verklaard.

4.25 Samenvattend is de Accountantskamer van oordeel dat de klacht ten aanzien van [Y2], wat betreft de klachtonderdelen a, b, d, e, f, g, i, k en n, gegrond en wat betreft de klachtonderdelen c, j, l en m ongegrond dient te worden verklaard.

4.26 Nu de klacht (gedeeltelijk) gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daarover houdt zij rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkenen en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan.

4.27 De Accountantskamer acht in deze klachtzaak ten aanzien van [Y1] de maatregel



van tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van drie maanden passend en geboden. Betrokkene heeft niet zorgvuldig gehandeld bij het uitvoeren van een controle. Hij heeft niet in overeenstemming gehandeld met de voor hem geldende vaktechnische en overige beroepsvoorschriften en daarmee niet aan de voor hem relevante wet- en regelgeving voldaan. Betrokkene heeft dan ook gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en van professioneel gedrag, als bedoeld in artikel A-100.4, onder c en e, van de VGC. Betrokkene is tekortgeschoten in het vastleggen van controledocumentatie. Ook is hij als groepsaccountant onvoldoende professioneel kritisch geweest bij het beoordelen van werkzaamheden en bevindingen van accountants van groepsonderdelen. Zo heeft hij onvoldoende opvolging gegeven aan duidelijke signalen die bij de controle naar voren zijn gekomen. Voor zover hieraan al opvolging is gegeven, zijn antwoorden onvoldoende kritisch gewogen en zijn groepsonderdelen ten aanzien waarvan signalen zijn opgepakt, veelal te geïsoleerd bezien. Het voorgaande klemmt te meer nu Imtech een beursgenoteerde onderneming was met vele aandeelhouders, obligatiehouders, andere schuldeisers en werknemers. Dit gegeven bracht voor betrokkene een bijzondere verantwoordelijkheid mee. Anderzijds is meegewogen dat betrokkene niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld.

4.28 De Accountantskamer acht in deze klachtzaak ten aanzien van [Y2] de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand passend en geboden. Betrokkene heeft niet zorgvuldig gehandeld bij het uitvoeren van een controle. Zij heeft niet in overeenstemming gehandeld met de voor haar geldende vaktechnische en overige beroepsvoorschriften en daarmee niet aan de voor haar relevante wet- en regelgeving voldaan. Betrokkene heeft dan ook gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en van professioneel gedrag, als bedoeld in artikel A-100.4, onder c en e, van de VGC. Betrokkene is tekortgeschoten in het vastleggen van controledocumentatie. Ook is zij als belangrijkste lid van het opdrachtteam dat [Y1] bijstond in de uitvoering van de controle, onvoldoende professioneel kritisch geweest bij het beoordelen van werkzaamheden en bevindingen van accountants van groepsonderdelen. Zo heeft zij onvoldoende opvolging gegeven aan duidelijke signalen die bij de controle naar voren zijn gekomen. Voor zover hieraan al opvolging is gegeven, zijn antwoorden onvoldoende kritisch gewogen en zijn groepsonderdelen ten aanzien waarvan

signalen zijn opgepakt veelal te geïsoleerd gezien. Het voorgaande klemt te meer nu Imtech een beursgenoteerde onderneming was met vele aandeelhouders, obligatiehouders, andere schuldeisers en werknemers. Dit gegeven bracht voor betrokkene een bijzondere verantwoordelijkheid mee. Anderzijds is meegewogen dat betrokkene niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld. De Accountantskamer weegt voorts mee dat haar rol beperkter was dan die van [Y1]. Zij was immers geen opdrachtpartner. Daarom bestaat aanleiding om haar een maatregel van beperktere duur op te leggen.

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

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klachtonderdelen a., b., d., e., f., g., i., k., l. en n. ten aanzien van [Y1] gegrond;
- verklaart de klachtonderdelen c., j. en m. ten aanzien van [Y1] ongegrond;
- laat de klachtonderdelen h. en o. ten aanzien van [Y1] buiten beoordeling;
- legt ter zake aan betrokkene [Y1] op de maatregel als bedoeld in artikel 2, eerste lid onder d. Wtra, te weten die van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van drie maanden**, welke maatregel ingaat op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden én de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd en eindigt na ommekomst van de vermelde termijn;
- verklaart de klachtonderdelen a., b., d., e., f., g., i., k. en n. ten aanzien van [Y2], gegrond;

- verklaart de klachtonderdelen c., j., l. en m. ten aanzien van [Y2] ongegrond;
- laat de klachtonderdelen h en o ten aanzien van [Y2] buiten beoordeling;
- legt ter zake aan betrokkene [Y2] op de maatregel als bedoeld in artikel 2, eerste lid onder d. Wtra, te weten die van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van één maand**, welke maatregel ingaat op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden én de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd en eindigt na ommekomst van de vermelde termijn;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregelen in de registers, voor zover betrokkenen daarin zijn of waren ingeschreven;
- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkenen het door klagers betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klagers vergoeden.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. A.A.A.M. Schreuder en mr. A.D.R.M. Boumans (rechterlijke leden) en P. Mansvelder RA en mr. drs. J.B. Backhuijs RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. A. van der Weij en drs. W.J. Schoonderbeek RA, secretarissen, en uitgesproken in het openbaar op 16 december 2019.

---

secretaris

---

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: \_\_\_\_\_

---

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