

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 11/1572, 11/1574, 11/2384, 11/2385 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) van 7 september 2012 in de gevoegde zaken met de nummers

- **11/1572 Wtra AK en 11/1574 Wtra AK** (hierna: **zaak A**) van

1) X N.V.,
gevestigd te [plaats],
2) X B.V.,
gevestigd te [plaats],
3) X U.A.,
gevestigd te [plaats],
K L A A G S T E R S,
raadvrouw: mr. G. te Winkel,

t e g e n

1) Y1,
registeraccountant,
wonende te [woonplaats],
2) Y2,
registeraccountant,
wonende te [woonplaats],
B E T R O K K E N E N,
raadvrouw: mr. F.C.M. van der Velden,

en

- **11/2384 Wtra AK** en **11/2385 Wtra AK** (hierna: **zaak B**) van

HET OPENBAAR MINISTERIE, Functioneel Parket,

zetelende te [plaats],

K L A G E R,

vertegenwoordigd door mw. mr. M.J. Dontje,

t e g e n

1) Y1,

registeraccountant,

wonende te [woonplaats],

2) Y2,

registeraccountant,

wonende te [woonplaats],

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

raadvrouw: mr. F.C.M. van der Velden.

1. Het verloop van de procedure

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

- het op 25 juli 2011 binnengekomen klaagschrift in zaak A van dezelfde datum, met bijlagen;
- het op 2 november 2011 binnengekomen verweerschrift in zaak A van 1 november 2011, met bijlagen;
- het op 23 november 2011 binnengekomen klaagschrift in zaak B van 21 november 2011, met bijlagen;
- het op 2 maart 2012 binnengekomen verweerschrift in zaak B van 1 maart 2012, met bijlagen;
- een op 12 april 2012 binnengekomen aanvulling op het klaagschrift in zaak B van diezelfde datum, met producties;
- een op 27 april 2012 binnengekomen brief in zaak A van dezelfde datum, met bijlage, van de raadvrouw van klagsters aan de Accountantskamer, inhoudende een aanvulling van de klacht;
- een op 1 mei 2012 binnengekomen brief in zaak A van dezelfde datum van de raadvrouw van betrokkenen aan de Accountantskamer, met als bijlagen een viertal aanvullende producties;
- een op 1 mei 2012 binnengekomen brief in zaak B van dezelfde datum van de raadvrouw van betrokkenen aan de Accountantskamer, met als bijlagen een drietal aanvullende producties.

1.2 De Accountantskamer heeft bij tussenbeslissing van 20 januari 2012 de zaken A en B ter behandeling gevoegd als bedoeld in artikel 22 lid 4 van de Wtra. De mondelinge behandeling vond plaats ter openbare zitting van 14 mei 2012, waar aanwezig waren:

- aan de zijde van klagsters in zaak A - hun raadsliden mevrouw mr. G. te Winkel en de heer mr. J.C. van Nass, beiden advocaat te Amsterdam,
- aan de zijde van klager in zaak B - diens vertegenwoordigers de heer drs. B.E. Giltay RA (van de Belastingdienst/FIOD) en mevrouw mr. M.J. Dontje, officier van justitie, en
- aan de zijde van betrokkenen - Y1 RA en Y2 RA in persoon, tot bijstand vergezeld van mevrouw mr. F.C.M. van der Velden en de heer mr. F.T. Serraris, beiden advocaat

te Amsterdam, alsmede de heer mr. B.C.W. van Eijck en mevrouw mr. S.C.J. Knoester, beiden advocaat te Rotterdam.

1.3 Partijen hebben op deze zitting hun standpunten doen toelichten aan de hand van aan de Accountantskamer overgelegde pleitnotities en doen antwoorden op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

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

2.1 Betrokkenen zijn beiden openbaar registeraccountant. Ten tijde van belang waren zij beiden verbonden aan B.V.1 te [plaats] (hierna: B.V.1). B.V.1 was sinds 1995 de controlerend accountant van de Nederlandse A-vennootschappen (A Transport B.V., A Beheer B.V. (hierna: A Beheer) en A Holding B.V.) en groepsaccountant van de A Groep. Voor het jaar 2005 waren betrokkenen namens B.V.1 de controlerend accountants.

2.2 De A Groep hield zich tot haar faillissement in 2007 bezig met transport, distributie en warehousing. Zij was actief in Nederland (A Transport B.V.; hierna A Transport), Hongarije (A Hungary Kft., hierna: A Hungary), Turkije (A Transport S.A) en Roemenië (A Transport S.R.L.). Tot 10 mei 2006 fungeerde A Beheer B.V. als groepshoofd. Het zwaartepunt van de activiteiten van de A Groep is met 75% van de gerapporteerde geconsolideerde omzet en 94% van de werknemers in de loop der jaren steeds meer in Hongarije komen te liggen.

2.3 Het topmanagement van de A Groep bestond in 2005 onder anderen uit de heer B als CEO (hierna: B) en de heer C MBA als CFO (hierna: C). Andere belangrijke personen binnen de A Groep waren in 2005 onder meer de heer D als controller bij A Transport (hierna: D) en de heer E AA als Finance Manager bij A Hungary (hierna: E).

2.4 De opdracht aan B.V.1 over 2005 omvatte de controle van de jaarrekening van A Transport, de controle van de geconsolideerde jaarrekening van A Beheer, de bespreking van de jaarrekeningen met de directie en de rapportage van de controlebevindingen aan de directie (B en C). De directie van de A Groep heeft conform afspraak de conceptjaarrekening 2005 van A Transport, de consolidatiestatistaten en de geconsolideerde jaarrekening 2005 van A Beheer aan betrokkenen verstrekt.

2.5 F Hongarije (hierna: F) was sinds het boekjaar 2003 de lokale accountant van A Hungary. Betrokkene sub 1) is in het najaar van 2003 naar Hongarije afgereisd om kennis te maken met de accountants van F Hongarije die bij de controle betrokken waren. Hij heeft daar onder andere gesproken met de eindverantwoordelijk accountant, de heer G (hierna: G). Betrokkene sub 1) heeft toen - evenals voorgaande jaren - het bedrijf van A Hungary aldaar bezocht. Op 16 december 2003 is betrokkene sub 1) in een telefoongesprek met G ingegaan op de aanpak van de Hongaarse controle. Eind januari 2004 is betrokkene sub 1) nogmaals afgereisd naar Hongarije. Hij heeft daar - naast diverse gesprekken met de leiding van de A Groep aldaar - een bespreking gehad met G. Tijdens deze bespreking, waarbij ook C aanwezig was, is gesproken over de controleaanpak van betrokkene sub 1), waarin F Hongarije zich kon vinden. Betrokkene sub 1) was op basis van deze gesprekken en de internationale reputatie van F van

mening dat hij in het kader van zijn werkzaamheden als groepsaccountant kon steunen op de werkzaamheden van F.

2.6 Op 8 december 2005 zijn de audit instructions 2005 van betrokkenen verzonden aan F. De audit instructions waren opgesteld door betrokkenen en C heeft deze doorgestuurd aan F. Uit de begeleidende brief bij de audit instructions volgt dat de opdracht aan F was het uitvoeren van een "full scope" controle van de jaarrekening 2005 van A Hungary in overeenstemming met International Auditing Standards. In de periode van december 2005 tot april 2006 heeft F haar controlewerkzaamheden uitgevoerd. F stuurde in april 2006 de door haar ingevulde controledocumenten, waaronder een schriftelijke samenvatting van de werkzaamheden en de goedkeurende accountantsverklaring, rechtstreeks aan betrokkenen. Deze documenten zijn door betrokkenen beoordeeld en mede op basis van hun ervaringen over voorgaande jaren akkoord bevonden. Het 'auditor's report' van F aangaande A Hungary ten behoeve van de geconsolideerde jaarrekening 2005 van de A Groep d.d. 31 maart 2006 hield onder meer in:

"The Annual Accounts have been prepared solely to enable the company's parent to prepare consolidated financial statements and not to report on A Transport Hungary Kft. as a separate entity. Accordingly the Annual Accounts do not necessarily present fairly the financial position for the year that ended in conformity with accounting principles generally accepted in The Netherlands.

However, in our opinion, the Annual Accounts of A Transport Hungary Kft., December 31, 2005:

"(1) have been properly prepared in all material respects to give the information required to be shown for preparation of the 2005 consolidated accounts of The A Group of Companies;

(2) have been prepared in accordance with the Hungarian Accounting Principles, except for presentation, certain classification differences and foreign exchange differences, which have been adapted for international understanding.

This report is intended exclusively for use in the preparation of the consolidated financial statements of the A Group of Companies."

2.7 Betrokkenen hebben op 31 maart 2006 een verklaring aangeduid als Review Report afgegeven bij de jaarrekening over 2005 van A Hungary.

2.8 Betrokkene sub 1) heeft in reactie op aandringen van C om tot een afronding van de accountantscontrole 2005 te komen in een mailbericht van 24 april 2006 aan C voormeld geschreven:

"Heb uiteraard status met [betrokkene sub 2)] doorgenomen, we zijn er nog niet. [betrokkene sub 2)] is nog niet overtuigd, danwel vindt dat wij nog niet voldoende evidence hebben inzake diverse materiële posten en alle items van zijn 'afwerklijstje' zijn nog niet binnen, inclusief rapportage Hongaarse accountant. (...) Ik hoop dat we er uit kunnen komen, doe mijn best in het kader van de bekende lobby, echter er zijn wat nieuwe accountantsrichtlijnen en daar houdt [betrokkene sub 2)] enigszins expliciet rekening mee."

2.9 Overeenkomstig de interne kwaliteitsvoorschriften van B.V.1 is door betrokkenen ter afronding van de controle een 'afwerkingsmemorandum controle- en beoordelingsopdrachten' opgesteld. Voorts zijn de bevindingen in een eerder opgesteld summary review memorandum en de geconsolideerde jaarrekening 2005 met de directie van de A Groep besproken. Op 28 april 2006 heeft de directie van de A Beheer de 'Letter of

Representation' (de LoR) afgegeven. Eveneens op 28 april 2006 hebben betrokkenen hun goedkeurende verklaring, gedateerd 14 april 2006, afgegeven. Bij brief van 4 mei 2006 hebben betrokkenen de directie van A Beheer gemachtigd de accountantsverklaring op te nemen in het jaarverslag 2005 en daarmee de accountantsverklaring openbaar te maken.

2.10 Klaagster sub 2) had reeds eind 2005 haar voornemen tot participatie in de A Groep kenbaar gemaakt en heeft in dat kader uitgebreide due diligence onderzoeken laten verrichten. H heeft in haar opdracht het financiële due diligence onderzoek bij de A Groep uitgevoerd. Het juridische due diligence onderzoek is gedaan door Allen & Overy. Nadat de due diligence onderzoeken eind april 2006 waren afgerond heeft klaagster sub 2) in mei 2006 een aanzienlijk belang genomen in de A Groep (48,8% van het aandelenkapitaal en 60% van de stemrechten) en zijn klaagster sub 1) en klaagster sub 3) overgegaan tot herfinanciering.

2.11 Nadat klaagster sub 2) haar belang had verworven nam de heer J (hierna: J), sinds 17 maart 2004 bestuurder van klaagster sub 2), als voorzitter zitting in de raad van commissarissen (hierna: de RvC) van de nieuwe moedervenootschap van de A Groep, X B.V. (hierna: X B.V.).

2.12 J heeft na zijn aantreden als commissaris aangedrongen op het benoemen van een nieuwe, extern te werven CFO. Met ingang van december 2006 is drs. K (hierna: K) aangesteld als CFO. K werkte vanuit het kantoor van A Hungary. Eind december 2006 heeft hij een kritisch rapport opgesteld ten aanzien van A Hungary, dat hij met de directie en de RvC van de A Groep heeft besproken.

2.13 Begin mei 2007 heeft een bespreking plaatsgevonden tussen K, J en prof. mr. L van I (L). Van deze bespreking zijn notulen opgesteld, waarvan een deel als productie 5 bij de klacht in zaak A is overgelegd als "Bevindingen K" (hierna: "Bevindingen K"). Daarin worden zestien (financiële) misstanden in de A Groep aan de orde gesteld. K is naar aanleiding hiervan op 10 mei 2007 door B op staande voet ontslagen.

2.14 Betrokkene sub 1) heeft op 13 mei 2007 kennis genomen van voormelde bevindingen. Na overleg met het management en de RvC van de A Groep is besloten eerst B de gelegenheid te geven te reageren op de "Bevindingen K". Vervolgens zouden betrokkenen zich op grond van eigen additioneel onderzoek een oordeel vormen over de "Bevindingen K" en daarover rapporteren aan de RvC. Betrokkene sub 1) schreef dienaangaande in een brief van 15 mei 2007 aan B onder meer:

"Hedenochtend heeft u mij in detail geïnformeerd inzake alle recente interne en externe ontwikkelingen binnen de A Groep, inclusief de kwestie van de heer K. (...)

In overeenstemming met de gedragscode en beroepsregels voor accountants ben ik van mening dat de directie c.q. het management van de onderneming de gelegenheid moet krijgen om op korte termijn gefundeerd (en schriftelijk) op de aantijgingen te reageren. Dit in het kader van zorgvuldigheid en hoor en wederhoor. Gebaseerd op bovenstaande (accountancy) regelgeving zal dan vervolgens dienen te worden beoordeeld op welke wijze hiermee verder moet worden omgegaan; of eventueel aanvullend onderzoek noodzakelijk is, dan wel dat er eventuele consequenties zijn voor financiële rapportages en/of dat er (tussentijdse) maatregelen genomen dienen te worden. Aangezien de RvC reeds is geïnformeerd, zal tijdens de bespreking waarin de rapportage van de directie wordt gepresenteerd, de vervolgaanpak met elkaar kunnen worden doorgenomen.

Als accountant van de vennootschap acht ik het derhalve niet juist om thans voorbarige conclusies te trekken zonder dat de directie de gelegenheid heeft gehad om hierop grondig en onderbouwd te reageren. Immers indien een aantal zaken, zo niet het merendeel van de zaken, reeds met stukken onderbouwd kunnen worden weerlegd, vervalt de noodzaak om hier direct onderzoek naar te verrichten (...)"

2.15 Op verzoek en ten behoeve van de directie van de A Groep heeft betrokkene sub 1) voorts op 22 mei 2007 een brief geschreven genaamd "Tussentijdse rapportage inzake status accountantscontrole 2006" (hierna: de Tussentijdse Rapportage 2006) en inhoudende:

"Geachte heer A,

In het kader van de herfinanciering van de "A Group of Companies" c.q. het verkrijgen van additionele financiering van banken en/of aandeelhouders heeft u ons verzocht om tussentijds te rapporteren omtrent de financiële positie van de onderneming, inclusief een overzicht van de gegenereerde cashflows in 2006.

Op dit moment is de accountantscontrole 2006 nog niet afgerond, derhalve dienen wij conform onze beroepsregels aan te geven dat formeel nog "geen accountantscontrole is toegepast." Gezien de actuele noodzaak voor u en bovenstaande partijen om een (globaal) beeld te verkrijgen van de financiële positie en resultaten van de onderneming in 2006, is deze tussentijdse rapportage opgesteld en is aangegeven wat de status is van onze accountantswerkzaamheden.

Volledigheidshalve wijzen wij er derhalve op dat, indien onze werkzaamheden op dit moment volledig zouden zijn afgerond, wellicht andere onderwerpen aan het licht zouden zijn gebracht die voor u mogelijk van belang zouden zijn geweest.

Bijgaand treft u derhalve de door de directie van X B.V. (X B.V.) opgestelde concept cijfers aan over het jaar 2006. Wij merken bij deze cijfers het volgende op:

- De controlewerkzaamheden van de "A Group of Companies" (consolidatie en Nederlandse vennootschappen) zijn recent opgestart. Na ontvangst van de definitieve rapportages van de buitenlandse accountants en na volledige afronding van de controle van de Nederlandse vennootschappen zullen wij aanvangen met de afronding van de controle van de geconsolideerde jaarrekening en de gerelateerde consolidatie-boeking. Overigens zijn bijgaande geconsolideerde overzichten de resultante van een sluitend consolidatieproces.

- De Hongaarse accountant (F Hongarije) is, zo hebben wij van de directie begrepen, nagenoeg gereed met zijn accountantscontrole. De door hem gecontroleerde concept Hongaarse cijfers 2006 zijn opgenomen in bijgevoegde geconsolideerde cijfers. De Turkse accountant (M) heeft nog niet gerapporteerd; de nu bekend zijnde financiële gegevens zijn ontleend aan de administratie en zijn in onderhavige rapportage verwerkt.

- Op basis van onze resterende werkzaamheden kunnen derhalve nog wijzigingen in deze concept cijfers noodzakelijk blijken te zijn.

- Wij willen voor afronding van de controle met de directie de jaarrekening 2006 nog in detail toetsen aan de overeenkomsten betrekking hebbende op de overname door X B.V. van de A vennootschappen en de daarop betrekking hebbende financieringsovereenkomsten (inclusief zogenaamde derdenbevestigingen).

- De fiscale positie dient nog in detail te worden beoordeeld, inclusief het actualiseren van de status in Hongarije.

- Voor zover wij hebben kunnen vaststellen zijn de gepresenteerde geconsolideerde cijfers consistent met voorgaande jaren opgesteld, de waarderingsregels zijn niet gewijzigd.

· De stijging van de EBITDA ten opzichte van 2005 wordt geheel gecompenseerd door de hogere afschrijvingen. De hoge afschrijvingen zijn het gevolg van het hoge investeringsniveau in 2005 en 2006. Het is te overwegen om de gehanteerde afschrijvingsperiodes te herzien en indien gewenst en (economisch) verdedigbaar deze te verlengen.

· De controle van de Nederlandse vennootschappen is nagenoeg afgerond; de betreffende op dit moment bekende cijfers zijn in de onderhavige rapportage opgenomen.

· In bijgaande gepresenteerde geconsolideerde cijfers zijn nog geen zogenaamde toelichtingen bij de jaarrekening opgenomen. Tevens zal uiteraard in de definitieve jaarrekening ook de vennootschappelijk financiële positie van X B.V. worden gepresenteerd.

· In algemene zin is uit onze controlewerkzaamheden in Nederland gebleken dat de administratieve organisatie en interne controles voldoen aan de daaraan te stellen minimum eisen en van een adequaat niveau zijn, hetgeen consistent is met onze bevindingen in voorgaande jaren. Wel zal door ons een managementletter worden uitgebracht en met de directie worden besproken. Met name intercompany afstemmingen zijn een aandachtspunt.

· De verwachting bestaat dat de accountantscontrole 2006 binnen de komende vier weken definitief kan worden afgerond.

· Inzake de bijgevoegde 2007 cijfers hebben wij geen gedetailleerde accountantswerkzaamheden verricht. Wel hebben wij geconstateerd dat een en ander consistent is opgesteld met de 2006 rapportage. Overigens willen wij opmerken dat bijvoorbeeld in de 2007 cijfers 1e kwartaal niet zijn opgenomen de afschrijvingen goodwill en rente aandeelhoudersleningen. Wij begrijpen van de directie dat deze items eenmaal per jaar worden verantwoord. Derhalve hebben wij de directie geadviseerd deze items per kwartaal in de rapportage op te nemen, teneinde het inzicht te bevorderen. Daarnaast zijn de financiële effecten van de lease transactie (nieuwe vennootschap) in 2007 nog niet in de consolidatie 1e kwartaal 2007 opgenomen.

Wij wijzen er nog op dat deze rapportage uitsluitend voor u is bestemd en niet geheel of gedeeltelijk aan derden mag worden verstrekt, zonder onze uitdrukkelijke toestemming vooraf.

Wij vertrouwen erop u hiermee voldoende te hebben geïnformeerd en zijn gaarne bereid de inhoud van deze rapportage verder toe te lichten.

Hoogachtend,

B.V.1

(handtekening)

Y1 RA

Registeraccountant”

De als bijlagen bij deze brief gevoegde conceptcijfers zijn tijdens een vergadering op 22 mei 2007 door de A Groep gepresenteerd aan onder meer klaagsters sub 1) en sub 3) en door de directie en de RvC (in de persoon van J) van de A Groep nader toegelicht. 2.16 B heeft een reactie opgesteld op de ‘Bevindingen K, welke reactie verschillende versies heeft gekend. Twee van deze versies zijn op 21 respectievelijk 23 mei 2007 aan betrokkene sub 1) gemaild. In deze reactie is omtrent punt 8 betreffende een te hoog voorgestelde debiteurenlijst onder meer vermeld:

“(…) Tijdens de eindejaarscontrole is door de accountant (F Hongarije en B.V.1) het volgende geconstateerd.

In Hongarije is 93% van de uitstaande bedragen bevestigd middels een afloopcontrole en middels debiteurenbevestigingen. Dit is zeer hoog en betekent dat 93% van de totale debiteurenlijst per 31-12-2006 extern is bevestigd!!

In Nederland is tijdens de controle door de accountant in de tweede week van mei een zogenaamde afloopcontrole gedaan en hieruit is gebleken dat van de totale uitstaande post op 31 december 2006 er slechts 8.000 euro nog betaald is!!!! Ook dit is uitzonderlijk goed te noemen. (...)"

2.17 Op 24 mei 2007 vond een buitengewone vergadering van de RvC van de A Groep plaats. Uit de notulen volgt dat hierbij onder anderen aanwezig waren B en betrokkene sub 1). Onderwerp van de bespreking waren de "Bevindingen K" en de door B opgestelde reactie daarop. Ten aanzien van de meeste punten was de conclusie van de RvC dat de uitleg van B "voldoende comfort" gaf. Punt 11 van de "Bevindingen K" ('omzet Q1 2007 (A)') beoordeelde J echter als "onacceptabel". Afgesproken werd dat betrokkenen onderzoek zouden doen naar de cijfers van het eerste kwartaal 2007 en dat J "de banken" zou informeren. Voorts kondigde betrokkene sub 1 aan een marginale toetsing ten aanzien van de "Bevindingen K" te zullen doen. Ook zouden betrokkenen in het vervolg meekijken naar de (totstandkoming van de) kwartaalrapportages van de A Groep.

2.18 Op 24 mei 2007 heeft J per mailbericht aan (onder meer) medewerkers van klaagster sub 3) - voor zover relevant - medegedeeld:

"Vandaag zijn wij als RvC van A bijeen geweest waarbij onder meer de laatste versie van de Q1 cijfers (...) aan bod zijn geweest. Zoals B.V.1 ook in hun begeleidende brief schreef hebben zij Q1 alleen op hoofdlijnen bekeken. Wij (zowel B als RvC) hebben B.V.1 gevraagd ook Q1 nader te analyseren. Het eerste kwartaal zoals gerapporteerd heeft namelijk geen 'harde' afsluiting gekend zoals dat wel is gebeurd bij de afsluiting van 2006. De praktijk leert, zoals ook bevestigd door B.V.1, dat een substantieel deel van de omzet pas in de weken na afloop van de periode wordt gefactureerd. Op gebied van kosten is verschil minder groot. Dat betekent dat de rapportage van het eerste kwartaal als gevolg hiervan naar onze verwachting een te negatief beeld geeft. De huidige rapportage van Q1 kent echter ook een aantal incidentele posten die omzet en EBITDA met circa 1,4 m positief hebben beïnvloed. Wij hebben B.V.1 gevraagd te beoordelen hoe deze posten in de rapportage moeten worden verwerkt. Op basis van bovenstaande punten is onze inschatting dat de cijfers na nadere analyse van B.V.1 per saldo niet materieel zullen afwijken van de gerapporteerde cijfers en mogelijk zelfs naar boven worden bijgesteld. We zullen jullie de rapportage van B.V.1 op dit punt natuurlijk doen toekomen. De verwachting is dat de analyse over enkele weken gereed zal zijn."

Dit mailbericht is gelijktijdig aan betrokkene sub 1) gezonden. Betrokkene sub 1) heeft niet op dit mailbericht gereageerd.

2.19 In het kader van de controle 2006, de analyse van de cijfers van het eerste kwartaal 2007 en de additionele werkzaamheden naar aanleiding van de "Bevindingen K" heeft betrokkene sub 2) medio juni 2007 een bezoek gebracht aan Hongarije en aldaar onder anderen gesproken met B, C en E.

2.20 De financiële problemen bij de A Groep bleken eind juni 2007 zo groot dat B medio juli 2007 als CEO vervangen werd door de heer N (hierna: N). CFO C was begin juni 2007 al vervangen door de heer O (hierna: O). In juli 2007 is IRS Forensic Investigations

& Integrity Services B.V. (hierna: IRS) ingeschakeld om N te ondersteunen bij een intern onderzoek met als doel het op orde brengen van de financiële administratie en de cash flow planning van het bedrijf.

2.21 IRS heeft aan X B.V. bij brief d.d. 20 juli 2007 een voorstel gedaan met betrekking tot de invulling van haar opdracht. Tijdens een bespreking op 20 juli 2007 tussen IRS-vertegenwoordigers en O van de A Groep, in bijzijn van mevrouw P en de heer Q van klaagster sub 2), is de situatie bij de A Groep als volgt omschreven:

"(a) Er is sprake van een cash crisis;

(b) De administratie is niet op orde, zelfs "basis" analyses zijn hierdoor op dit moment niet mogelijk. Dit belemmert in ernstige mate de bedrijfsvoering;

(c) Er is gerede twijfel over de integriteit van management/medewerkers."

2.22 In de rapportage over een onderzoek van IRS in augustus 2007 werd vermeld dat de cijfers van de A Groep een dermate vertekenend beeld hadden gegeven, dat het tij ondanks de verstrekte noodfinancieringen in werkelijkheid niet meer te keren was en dat de onregelmatigheden in de boekhouding van de A Groep duiden op het kunstmatig verhogen van de gerapporteerde omzet. Over dit interne onderzoek schreef L namens klaagsters in zijn brief aan betrokkenen d.d. 9 september 2007:

"Na het terugtreden van B als CEO en non-actiefstelling van C als CFO, hebben de nieuw aangestelde CEO N en de nieuw aangestelde CFO O in augustus 2009 [bedoeld zal zijn: 2007] uitvoerig onderzoek gedaan naar de gang van zaken bij de A-Groep, waarbij met name door de heer O een boekenonderzoek is gedaan. Bij dat laatste is vastgesteld dat er op grote schaal sprake was van onjuistheden en onregelmatigheden in het bedrijf met name op het gebied van het boeken van omzetgegevens."

2.23 In het definitieve IRS-rapport van 23 oktober 2008 is ten aanzien van het interne onderzoek het volgende opgenomen:

"Nadat de in december 2006 aangestelde CFO vragen stelde naar de cashflow in relatie tot de daadwerkelijk gerealiseerde omzet heeft de Raad van Commissarissen diepgaander onderzoek ingesteld. Op het moment dat in opdracht van de interim CEO en op instigatie van de voorzitter van de Raad van Commissarissen onderzoek werd verricht is geconstateerd dat de geprognosticeerde omzet op jaarbasis vele tientallen miljoenen afweek van de werkelijk gerealiseerde omzet en winst."

2.24 Na de RvC-vergadering van 24 mei 2007 is in het kader van de werkzaamheden van betrokkenen met betrekking tot de jaarrekeningcontrole 2006 en de "Bevindingen K" veelvuldig gecorrespondeerd en overleg gevoerd met onder andere O en J. Zo stuurde betrokkene sub 1) mede in het kader van het onderzoek naar de "Bevindingen K" op 15 augustus 2007 een brief aan de nieuwe directie, de RvC en de aandeelhouders van de A Groep. Hij gaf in deze brief te kennen een aantal kwesties op korte termijn af te willen ronden. Met betrekking tot de werkzaamheden ten aanzien van de "Bevindingen K" merkte hij op:

"Onze collega de heer Y2 heeft deze werkzaamheden gedeeltelijk opgevolgd tijdens een bezoek aan de Hongaarse vestiging. In afwachting van nadere gegevens zijn de werkzaamheden nog niet afgerond."

Voorts merkte hij op dat het totaalbedrag aan openstaande facturen van B.V.1 inmiddels zo ver was opgelopen (tot ruim € 63.500) dat betrokkenen zich bij het uitblijven van betaling - zeker gezien de liquiditeitskrapte bij de A Groep - genoodzaakt zouden zien

hun werkzaamheden op te schorten. Bovendien was er door de directiewissel en de financieringsproblematiek vertraging in de oplevering van benodigde documentatie. Betrokkene sub 1) stelde daarom voor op korte termijn een afspraak te plannen om onder meer de issues zoals vermeld in de brief en de recente gebeurtenissen te bespreken en vervolgens een actielijst met elkaar overeen te komen hoe een en ander opgevolgd zou gaan worden.

2.25 De door betrokkene sub 1) voorgestelde afspraak met O heeft plaatsgevonden op 20 augustus 2007. Op 21 augustus 2007 stuurde betrokkene sub 1) naar aanleiding van deze afspraak een brief aan J, inhoudende onder meer:

"Uiteraard waren wij zeer verrast door de zaken die de heer O ons heeft gemeld, derhalve kunnen wij als fungerend accountant van de Groep niet anders dan de wet en onze gedrags- en beroepsregels volgen. Deze regels geven onder meer aan dat wij conform Controlestandaard 240 moeten handelen, ofwel wij dienen de geuite vermoedens nader te onderzoeken en te substantiëren."

2.26 Op 23 augustus 2007 had betrokkene sub 1) opnieuw een bespreking met O. Zij spraken af dat betrokkenen hun werkzaamheden in het kader van de "Bevindingen K" tot nader bericht zouden opschorten, aangezien de prioriteit van de nieuwe directie lag bij het verwerven van financiering. Wat betreft de controle van de jaarrekening 2006 wachtten betrokkenen de input naar aanleiding van de door hen toegestuurde actielijst af. Een brief van betrokkene sub 1) aan O van 29 augustus 2007 eindigt als volgt:

"Indien genoemde werkwijze niet wordt gevolgd zijn wij als organisatie genooddaakt om onze opdracht voor de accountantscontrole 2006 (tussentijds) terug te geven en dit feit aan de AFM kenbaar te maken en toe te lichten."

Diezelfde dag (29 augustus 2007) hebben betrokkenen hun werkzaamheden voor de A Groep gestaakt. De jaarrekeningcontrole 2006 is niet afgerond en betrokkenen hebben (dus) geen verklaring afgegeven bij de (geconsolideerde) jaarrekening 2006.

2.27 Klaagsters hebben IRS op 6 september 2007 opdracht gegeven een onderzoek te verrichten. De aan IRS verstrekte onderzoeksopdracht diende zich met name te richten op:

- het vaststellen van de mate waarin en hoe de cijfers zijn vervalst;
- of de aan de Raad van Commissarissen, de aandeelhouders en de banken verstrekte informatie juist en volledig is geweest;
- de rol van de externe en due diligence accountants; en
- de wijze waarop men de valse omzet heeft weten te verantwoorden, zonder dat dit ontdekt werd.

2.28 Op 14 september 2007 is het merendeel van de vennootschappen die deel uitmaken van de A Groep failliet verklaard.

2.29 Betrokkenen zijn per brief van 10 december 2007 door IRS geïnformeerd over het onderzoek. Zij zijn in het kader van het onderzoek als betrokkenen aangemerkt, waarbij hen de gelegenheid tot hoor en wederhoor werd geboden. Betrokkene sub 1) heeft de uitnodiging tot hoor van IRS bij brief d.d. 1 februari 2008 namens betrokkenen gemotiveerd afgeslagen omdat de geheimhoudingsverplichting ex artikel A-140 van de VGC betrokkenen belette vertrouwelijke informatie, die zij in het kader van de uitvoering van hun controlewerkzaamheden hadden verkregen, bekend te maken en ook omdat de

aard en reikwijdte van het onderzoek van IRS voor hen een reden vormde geen medewerking te verlenen aan het onderzoek. Om diezelfde redenen hebben betrokkenen afgezien van de door IRS geboden gelegenheid tot wederhoor. IRS heeft haar (onderzoeks)werkzaamheden op 11 juli 2008 afgerond. Het rapport van het door IRS verrichte onderzoek is op 23 oktober 2008 uitgebracht.

2.30 Op 23 juli 2008 is door klaagsters sub 1) en sub 3) en op 15 oktober 2008 door klaagster sub 2) aangifte van fraude gedaan tegen de voormalige directie (B en C) van de A Groep. Naar aanleiding daarvan is door het openbaar ministerie een strafrechtelijk onderzoek naar de A Groep begonnen, waarin betrokkenen (vooralsnog) als getuigen zijn aangemerkt. Op 15 april 2010 is een zoeking verricht ten kantore van de vestiging [plaats] van B.V.1.

2.31 In de periode van mei 2006 tot en met juli 2007 hebben klaagsters in zaak A in totaal een bedrag van afgerond € 123,48 miljoen geïnvesteerd in dan wel geleend aan de A Groep.

3. De klacht

3.1 De klacht in zaak A, zoals de Accountantskamer deze begrijpt, luidt dat betrokkenen:

- a. ten onrechte een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2005 van A Beheer hebben afgegeven en
- b. ten onrechte de Tussentijdse Rapportage 2006 hebben afgegeven, aangezien een deugdelijke grondslag daarvoor telkens ontbrak;
- c. bij de controle of de jaarrekening 2005 van A Beheer het wettelijk vereiste inzicht bood en of aan de overige eisen van de wet was voldaan, hebben nagelaten daartoe deugdelijk onderzoek te verrichten en de juiste vragen te stellen, terwijl zij op vragen die wel werden gesteld genoeg hebben genomen met ontoereikende antwoorden;
- d. een onvoldoende professioneel kritische houding hebben getoond door essentiële onderdelen van hun controlewerkzaamheden feitelijk uit te besteden aan het management van de A Groep en zijn afgegaan op niet door henzelf gecontroleerde gegevens, zulks in strijd met RAC 200 en RAC 330;
- e. deels zelf de administratie hebben verzorgd die zij vervolgens moesten controleren en zelf aansluitingsboekingen in de Exact-administratie van de A Groep hebben gemaakt, althans door hun directe medewerkers hebben laten maken;
- f. belangrijke controles, waaronder controles van de processen van planning en facturering en controles ten aanzien van de omzet, hebben laten uitvoeren door D, de broer van B en administrateur van A Transport;
- g. bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden geen aansluiting hebben gemaakt van de omzet op de feitelijke betalingsontvangsten en/of intercompanyboekingen;
- h. geen bestaanscontrole op activa in Roemenië hebben uitgevoerd en aldus te weinig professioneel kritisch hebben gehandeld en essentiële onderdelen van hun werkzaamheden feitelijk hebben uitbesteed aan de te controleren huishouding zelf, zulks in strijd met RAC 200 en RAC 330.4;
- i. niet hebben gereageerd op frauderisicofactoren door niet overeenkomstig RAC 240 te onderzoeken welke risicofactoren zich voordeden om hun controlewerkzaamheden daarop af te stemmen;
- j. voor belangrijke informatie genoeg hebben genomen met een 'letter of representation' (LoR) van het management van de A Groep terwijl andere toereikende controle-informatie beschikbaar was, zulks in strijd met RAC 580;

k. als groepsaccountants hebben nagelaten aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten op de verklaringen en/of werkzaamheden van de buitenlandse accountant van A Hungary, F.

3.2 Betrokkenen hebben volgens klaagsters in zaak A zo slordig opgetreden dat zij de miljoenenfraude bij hun controle niet hebben ontdekt, waardoor de eer van de stand is geschonden. Zij hebben daarom gehandeld in strijd met de destijds geldende Verordening Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 (GBR-1994) en wel in het bijzonder met het bepaalde in de artikelen 5 en 11 daarvan.

3.3.1 Voorts houdt de per brief van de raadvrouw van klaagsters aan de Accountantskamer van 27 april 2012 binnengekomen aanvulling van de klacht in zaak A in dat klaagsters van de hierna te vermelden klacht in zaak B overnemen de onderdelen betreffende:

- de samenwerking en communicatie tussen betrokkenen en F in het kader van de controle van de jaarrekening 2005 (onderdelen 3.2 en 3.3 van het klaagschrift in zaak B);
- de gang van zaken rondom de kwestie K in mei 2007 (onderdeel 3.5 van het klaagschrift in zaak B);
- de gang van zaken rondom de Tussentijdse Rapportage van 22 mei 2007 (onderdeel 3.6 van het klaagschrift in zaak B);
- de gang van zaken rondom de vergadering van de Raad van Commissarissen van 24 mei 2007 (onderdeel 3.7 van het klaagschrift in zaak B).

3.3.2 Ter zitting heeft de raadvrouw van klaagsters in zaak A betoogd dat het, anders dan in de brief van 27 april 2012 staat vermeld, de bedoeling van klaagsters is alle onderdelen van de klacht van het openbaar ministerie in zaak B over te nemen. Deze uitbreiding van de klacht ter zitting is echter in strijd met de aan een behoorlijke tuchtprocedure te stellen fundamentele eisen en de Accountantskamer acht die uitbreiding dan ook niet toelaatbaar.

3.4 De klacht in zaak B, zoals de Accountantskamer deze uit de tekst van het op 23 november 2011 ingediende klaagschrift begrijpt, luidt dat betrokkenen:

1. op 14 april 2006 ten onrechte een goedkeurende verklaring hebben afgegeven bij de geconsolideerde jaarrekening 2005 van A Beheer, nu een deugdelijke grondslag daarvoor ontbrak als gevolg van:

het ten onrechte niet puntsgewijs met F bespreken van de op 4 en 24 april 2006 door F gemaakte Letter of Audit Findings, het niet ter plaatse in Hongarije reviewen van het accountantsdossier van F, het niet bij F verifiëren of de door C gemaakte versie van de Letter of Audit Findings wel de definitieve versie van F was, het niet ontvangen van door F geparafeerde cijfers, waaruit naar voren komt waarop de accountantsverklaring van F voor consolidatiedoeleinden betrekking heeft, het niet doen van navraag bij F naar de List of Significant Unadjusted Differences, waaraan F in zijn stukken refereerde en het enkel kennis nemen van de "Summary of Audit Findings" van F, terwijl de eveneens beschikbare uitgebreide Hongaarse versie van de Audit Findings niet werd opgevraagd bij F (zie 3.2 klaagschrift);

2. ten onrechte de opdracht tot controle van de jaarrekening van A Beheer hebben aanvaard, dan wel hebben verzuimd daaraan de voorwaarde te stellen van meer aanvullende controlewerkzaamheden ten aanzien van de deelneming A Hungary, een en ander gezien het te beperkte te controleren materiële belang (zie 3.2 klaagschrift);

3. de goedkeurende accountantsverklaring hebben geantedateerd op 14 april 2006, terwijl op die datum de controlewerkzaamheden nog niet waren afgerond (zie 3.2 klaagschrift);
4. op 31 maart 2006 zonder deugdelijke grondslag en aldus ten onrechte een beoordelingsverklaring (“Review Report”) bij de jaarrekening 2005 van A Hungary hebben verstrekt en bovendien de conclusie daarin onvolledig en onjuist hebben geformuleerd en de beoordelingsverklaring hebben geantedateerd (zie 3.3 klaagschrift); en voorts, dat betrokkene sub 1):
5. ten onrechte in een e-mail van 24 april 2006 aan C van de A Groep een persoonlijke visie heeft opgenomen over “voldoende evidence” en de toepassing van “accountantsrichtlijnen”, alsmede daarin de schijn van afhankelijkheid heeft gewekt door te schrijven: *“doe mijn best in het kader van de bekende lobby”* (zie 3.4 klaagschrift);
6. in de onder 2.14 vermelde brief van 15 mei 2007 aan B na de melding van K omtrent mogelijke fraude binnen de A Groep, zich ten onrechte geruststellend en onjuist heeft uitgelaten, nu hij alleen bij weerlegging van alle aan de orde gestelde zaken een controle door middel van aanvullend onderzoek had mogen nalaten (zie 3.5 klaagschrift);
7. ten onrechte in de Tussentijdse Rapportage heeft vermeld: *“Inzake de bijgevoegde 2007 cijfers hebben wij geen gedetailleerde accountantswerkzaamheden verricht. Wel hebben wij geconstateerd dat een en ander consistent is opgesteld met de 2006 rapportage”*, nu de indicaties van mogelijke fraude niet waren onderzocht (zie 3.6 klaagschrift);
8. ten onrechte in de vergadering van de Raad van Commissarissen van 24 mei 2007 (impliciet en expliciet) mededelingen van B over de hoogte van de debiteurenlijst in Hongarije heeft bevestigd (zie 3.7 klaagschrift);
9. niet heeft voorkomen dat door J in het mailbericht van 24 mei 2007, vermeld onder 2.18, niet (voldoende) onderbouwde uitlatingen werden gedaan, althans dat hij deze uitlatingen niet achteraf heeft gecorrigeerd toen hij daarvan kennisnam door middel van de tegelijkertijd aan hem gezonden kopie van die e-mail (zie 3.8 klaagschrift).

3.5 Betrokkenen hebben volgens klager in zaak B hiermee gehandeld in strijd met de tot 1 januari 2007 geldende Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 (GBR-1994) en wel in het bijzonder met het bepaalde in de artikelen 5, 11, 12, lid 1 en 24 daarvan en - wat betreft het verweten handelen en/of nalaten van na die datum - in strijd met de Verordening gedragscode (RA's) (hierna: VGC), die per 1 januari 2007 in werking is getreden, en wel in het bijzonder de fundamentele beginselen “deskundigheid en zorgvuldigheid” en “professioneel gedrag” als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en e. van die VGC.

4. De gronden van de beslissing

De Accountantskamer overweegt met betrekking tot de klacht en het daartegen gevoerde verweer het volgende.

4.1 Op grond van artikel 33 Wet RA is de registeraccountant bij het beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak, ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet RA bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 Namens betrokkenen is primair bij verweerschrift gesteld en ter zitting - overeenkomstig het dienaangaande in de onderscheidenlijke pleitnota's ter zake vermelde -

bepleit dat de klachten in de zaken A en B in alle onderdelen niet-ontvankelijk dienen te worden verklaard, omdat de driejaarstermijn uit artikel 22 lid 1 Wtra is overschreden.

4.3 Namens klaagsters in zaak A en klager in zaak B is hiertegenover betoogd dat klaagsters (zowel wat betreft hun initiële klacht als de aanvulling daarop van 27 april 2012) en klager binnen genoemde driejaarstermijn zijn gebleven, zulks overeenkomstig het dienaangaande in de onderscheidenlijke pleitnota's ter zake vermelde.

4.4 De Accountantskamer overweegt met betrekking tot de door betrokkenen gevoerde niet-ontvankelijkheidsverweren het volgende.

4.4.1 Artikel 22 lid 1 Wtra luidt:

“Een ieder kan bij een vermoeden van handelen of nalaten:

- a. als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties door een externe accountant als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van die wet
 - b. als bedoeld in artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants door een registeraccountant, of
 - c. als bedoeld in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten door een Accountant-Administratieconsulent,
- binnen drie jaar na de constatering van het handelen of nalaten door middel van een klaagschrift een klacht indienen bij de accountantskamer. De accountantskamer neemt de klacht niet in behandeling indien tussen het moment van het handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar is verstreken”

4.4.2 Het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) heeft in zijn uitspraak van 13 maart 2012 (LJN: BV8600) het volgende overwogen:

“In artikel 22, eerste lid, Wtra is bepaald dat de klacht moet worden ingediend binnen drie jaar na constatering van het handelen of nalaten van de betrokken accountant. De verwijzing in artikel 22, eerste lid, Wtra naar artikel 33, eerste lid, Wet RA maakt duidelijk ter zake van welk handelen of nalaten een registeraccountant aan tuchtrechtspraak is onderworpen. Uit deze verwijzing volgt niet dat de termijn van drie jaar, bedoeld in artikel 22, eerste lid, Wtra aanvangt op het moment dat voor een potentieel klager duidelijk is dat enig handelen of nalaten van een accountant kan worden aangemerkt als handelen of nalaten als bedoeld in artikel 33, eerste lid, Wet RA. De parlementaire geschiedenis bij artikel 22 Wtra biedt geen aanknopingspunten voor het oordeel dat voor het doen aanvangen van de termijn van drie jaar bedoeld in artikel 22, eerste lid, Wtra (enig) besef van het tuchtrechtelijk verwijtbare van het handelen of nalaten van de accountant vereist is.”

4.4.3 Deze overweging van het CBb noopt in deze zaken tot vaststelling van het moment waarop het handelen of nalaten van de accountant *waarover wordt geklaagd* is geconstateerd. Daarbij is essentieel hoe de klacht is omschreven, althans redelijkerwijs moet worden verstaan.

Immers, indien (als eerste voorbeeld) een klacht kortweg luidt dat een door de accountant afgegeven verklaring ondeugdelijk is of dat een ondeugdelijke post in een balans is opgenomen, dan is het moment van aanvang van de driejaarstermijn doorgaans duidelijk, namelijk op het moment dat kennis is genomen van die verklaring of die balans; niet

het (doorgaans latere) moment van besef dat er iets niet deugde aan die verklaring of balanspost.

Houdt (als tweede voorbeeld) een klacht in dat de accountant onvoldoende werkzaamheden (van welke aard dan ook) heeft verricht of over onvoldoende informatie heeft beschikt om tot de verklaring te kunnen komen of de balanspost te accepteren, dan wordt daarin niet gezegd dat de uitkomst ondeugdelijk is (zoals in het voorbeeld hiervoor), maar wordt daarmee geklaagd over het proces dat tot die uitkomst heeft geleid. Om dit soort klachten behoorlijk van een feitelijke grondslag te voorzien is het noodzakelijk eerst kennis te nemen van wat de accountant destijds wel of niet heeft gedaan en over welke informatie deze toen wel of niet beschikte. Voor het indienen van dit soort klachten is overigens niet zelden ook (enige) vaktechnische kennis bij de klager vereist.

4.4.4 Bij het vaststellen wanneer iets is 'geconstateerd' als bedoeld in artikel 22, eerste lid, Wtra rijst de vraag of dit constateren mede insluit 'het redelijkerwijs hebben moeten constateren' of 'het kunnen constateren'. Een dergelijke uitleg impliceert dat de tuchtrechter moet objectiveren, terwijl de zesjaarstermijn als genoemd in artikel 22, eerste lid, Wtra al geobjectiveerd is en de daarin ook genoemde driejaarstermijn juist als subjectieve termijn is bedoeld. De Accountantskamer is daarom van oordeel dat enig 'besef' van een handelen of nalaten bij de klager aan te wijzen moet zijn, wat overigens niet gelijk is als besef van het *mogelijk tuchtrechtelijk verwijtbare* van dat handelen of nalaten, wil sprake zijn van 'constatering' in de zin van artikel 22, eerste lid, Wtra.

4.4.5 De Accountantskamer ziet zich in de onderhavige zaken voor de vraag gesteld of al hetgeen te maken heeft met de jaarrekening 2005, de Tussentijdse Rapportage en het handelen en/of nalaten bij de besprekingen van mei 2007 bijeen moet worden genomen, om daarop vervolgens vast te stellen dat klaagsters en klager 'al in september 2007 althans juli 2008 van een en ander hebben kennisgenomen en dat is langer geleden dan drie jaar voorafgaand aan indiening van de klacht'. Die redenering doet echter geen recht aan alle aspecten van de zaak en miskent het te maken onderscheid als weergegeven in overweging 4.4.3. Dat in deze zaken sprake is van een mengvorm van klachten als bedoeld in de twee voorbeelden in overweging 4.4.3, doet daaraan op zichzelf niet aan af of toe.

4.4.6 Met voormelde overweging van het CBb is immers niet strijdig het gegeven dat kennisneming van (de uitkomst van) de stukken zelf op zich niets inhoudt over kennisneming van het (vaktechnische) proces dat tot die stukken heeft geleid. Dat geldt te minder indien mede geklaagd wordt over 'nalaten', zoals in de onderhavige casus.

4.4.7 Een klacht als: 'betrokkene heeft nagelaten (voldoende) (aanvullende) controlewerkzaamheden te verrichten of heeft over onvoldoende toereikende controle-informatie beschikt' kent daardoor naar het oordeel van de Accountantskamer een ander moment van aanvang van de verjaringstermijn. Dat 'nagelaten hebben' of 'over onvoldoende toereikende controle-informatie beschikt hebben' kan immers eerst worden geconstateerd wanneer duidelijk is geworden wat wel en wat niet is gedaan door de accountant. Dit verhoudt zich ook beter met het gegeven dat vastgesteld moet worden wanneer het handelen of nalaten *waarover wordt geklaagd* is geconstateerd. Het voorgaande betekent dat de klachtonderdelen in beide zaken zelfstandig moeten worden beoordeeld op de ontvankelijkheid ervan.

4.5 De Accountantskamer zal thans ingaan op de vraag welke de mogelijke momenten van aanvang van de verjaringstermijn in de onderhavige zaken zijn, voor zover wordt geklaagd over het proces voorafgaand aan de uitkomst van de werkzaamheden. Voor zover het gaat om de uitkomst zelve zal daarop in overweging 4.6 worden ingegaan.

4.5.1 Met betrekking tot de op 25 juli 2011 binnengekomen klacht van klaagsters in zaak A zijn in dit verband wel de volgende momenten genoemd:

I. *De opdrachtverlening aan IRS van 6 september 2007* (door betrokkenen aangevoerd).

Deze opdracht komt voort (zo blijkt uit het gestelde op pagina 6 van het rapport van IRS van 23 oktober 2008) uit 'de grote onduidelijkheid over de juistheid van de gepresenteerde cijfers over de afgelopen jaren' en onder meer de vraag 'hoe kan het dat de externe accountant de mogelijk gepleegde onregelmatigheden niet heeft opgemerkt c.q. zijn er fouten gemaakt bij de uitgevoerde controle?' Een en ander is naar het oordeel van de Accountantskamer zo weinig specifiek dat niet valt te concluderen dat klaagsters toen al hadden geconstateerd waarover zij op 25 juli 2011 zijn gaan klagen. Dit wordt niet anders als hierbij tevens wordt betrokken hetgeen in een vergadering op 23 augustus 2007 met de banken is besproken door het (toen nieuwe) management van A, te weten dat sprake was van (boekhoud)fraude, van onjuiste cijfers en van onregelmatigheden. Daaruit volgt immers nog niet dat het handelen of nalaten van de accountant is geconstateerd, waarover thans is geklaagd. Dat is volgens voormelde uitspraak van het CBb bepalend en niet een besef of vermoeden van het mogelijk tuchtrechtelijk verwijtbare. Daarom kan niet worden geconcludeerd dat klaagsters al op 6 september 2007 hebben geconstateerd waarover zij op 22 juli 2011 zouden klagen.

II. *Een krantenartikel in NRC Handelsblad van [datum] (en niet [jaar], zo begrijpt de Accountantskamer) over 'fraude en creatieve boekhouding' bij het A-concern.* Dat artikel is zo beknopt en algemeen dat daar moeilijk aan valt te verbinden de conclusie dat klaagsters toen al wisten waarover zij thans jegens betrokkenen klagen.

III. *Een interne notitie van de [bank] van 2 juli 2008.* Nog daargelaten dat niet valt in te zien dat die notitie betekenis heeft voor de positie van klaagsters sub 1) en sub 2), gaat die notitie over een vermoedelijk valse factuur ad € 607.000 van R Trading in de administratie van de A Groep. De inhoud van die notitie houdt - hoe lezenswaardig ook - niets in over de ingediende klachten en het moment waarop klaagsters hebben geconstateerd waarover zij zich thans beklagen.

IV. *De aangiftes bij het openbaar ministerie door klaagsters sub 1) en sub 3) op 23 juli 2008 en van klaagster sub 2) op 15 oktober 2008.* Die aangiftes houden - voor zover hier van belang - niet veel meer in dan de beschuldiging dat B.V.1 en/of Y1 de jaarrekening 2005 valselijk zou(den) hebben opgesteld en maken voorts melding van het feit dat via IRS onderzoek is ingesteld naar onder meer de vraag 'hoe kan het dat de externe accountant de mogelijk gepleegde onregelmatigheden niet heeft opgemerkt c.q. zijn er fouten gemaakt bij de uitgevoerde controle?'. Hier heeft naar het oordeel van de Accountantskamer hetzelfde te gelden hetgeen hiervoor bij I. is overwogen.

V. *De rapportage van IRS van 23 oktober 2008.* Die rapportage - hoe deze verder ook moet worden opgevat - valt binnen de termijn van 3 jaar voorafgaand aan de indiening van de klacht van klaagsters in zaak A op 22 juli 2011, zodat hun klacht, uitgaande van dit moment, ontvankelijk is te achten.

4.5.2 En met betrekking tot de op 23 november 2011 binnengekomen klacht van klager in zaak B zijn in dit verband wel de volgende momenten aangevoerd:

A. *Een krantenartikel in NRC Handelsblad van [datum] over 'fraude en creatieve boekhouding' bij het A-concern.* Hier geldt mutatis mutandis hetgeen hierboven onder

4.5.1 bij II. is overwogen: Dat artikel is zo beknopt en algemeen dat daar moeilijk aan valt te verbinden de conclusie dat klager toen al wist waarover hij thans klaagt.

B. *De op 23 juli 2008 ontvangen aangifte van klaagsters sub 1) en sub 3) in zaak A.* Hier geldt mutatis mutandis hetgeen hierboven onder 4.5.1 bij IV. is overwogen. Het enkel ontvangen van beschuldigingen inzake valsheid in geschrift komt de Accountantskamer als bepaald onvoldoende voor om aan te nemen dat klager in zaak B toen heeft geconstateerd waarover hij nu klaagt.

C. *Het instellen van een strafrechtelijk onderzoek per 21 augustus 2008.* Het instellen van een dergelijk onderzoek houdt wel in dat sprake is van een redelijk vermoeden dat een strafbaar feit is begaan (in dit geval was dit vermoeden in het bijzonder gerezen tegen B en andere personen binnen het A concern), maar impliceert niet dat daardoor bij klager al wetenschap bestond van hetgeen waarover hij nu jegens de accountants klaagt. Het instellen van dat onderzoek was immers pas een begin van een reeks van handelingen tot opsporing van strafbare feiten en dan kan niet staande worden gehouden dat dit begin tevens (reeds) inhoudt 'de constatering van handelen of nalaten'. Daarbij komt dat het in het tuchtrecht en in het strafrecht verschillende normen worden toegepast. Een strafrechtelijk onderzoek richt zich namelijk niet op het al dan niet schenden van beroepsnormen, maar op het overtreden van normen waarvan het begaan strafbaar is gesteld. Deze verschillende normen vallen niet zelden niet samen.

D. *De ontvangst op 3 november 2008 door klager in zaak B van het IRS-rapport van 23 oktober 2008* (als hierboven bedoeld onder 4.5.1 bij V.). Die rapportage is weliswaar tamelijk specifiek, maar vermeldt ook beperkingen (op pagina 91): "Wegens het niet verstrekken van informatie door F en B.V.1 kan geen inhoudelijk oordeel gegeven worden over de werkzaamheden van F en B.V.1. Of bij de uitgevoerde controle fouten zijn gemaakt kan derhalve in dit onderzoek niet worden vastgesteld." en (op pagina 95): "Aangezien geen inzage bestaat in het controledossier van de accountant kan geen volledig beeld van de werkzaamheden worden gegeven. De bevindingen zijn derhalve fragmentarisch en moeten in samenhang met de reactie van betrokken accountant in het wederhoor worden gelezen". Ook bij een voor betrokkenen welwillende uitleg van de verjaringstermijn en/of het moment van aanvang van die termijn kan de conclusie niet zijn dat de klacht van klager in zaak B in alle onderdelen niet-ontvankelijk is, ook reeds omdat niet alle onderdelen van de klacht in verband staan met de inhoud van het IRS-rapport, in het bijzonder niet de onderdelen 2., 3., het 2e en 3e sub van onderdeel 4. en onderdeel 5.

E. Klager in zaak B plaatst het moment van constateren op 24 mei 2011, zijnde *de datum van het ondertekenen van het afsluitend proces-verbaal*. Dat voert naar het oordeel van de Accountantskamer te ver. Zo zou klager in zaak B het immers zelf in de hand hebben wanneer de termijn van verjaring zou aanvangen.

4.5.3 Klaagsters in zaak A hebben op 27 april 2012 een aantal onderdelen van de klacht in zaak B overgenomen. De vraag is nu of voor de overname van die klachtonderdelen een zelfde moment van indiening geldt als de eigenlijke klacht van klaagsters in zaak A, te weten 22 juli 2011. Alleen al gezien de data van indiening van de verschillende klachten ligt dat niet in de rede. Het zou immers betekenen dat de klachtonderdelen van klager in zaak B als eerder ingediend worden beschouwd dan ze feitelijk zijn ingediend. Uit de tussenbeslissing van de Accountantskamer van 25 februari 2012 (Wtra AK 11/2616, LJN: YH0239) kan worden afgeleid dat de aanvulling op een klacht een afzonderlijk moment van indiening heeft. In het onderhavige geval dient deze dus te worden gesteld op 27 april 2012, waardoor de datum van 27 april 2009 van belang wordt.

4.5.4 Nu geen andere dan de hiervoor besproken tijdstippen als begin van de driejaars-termijn als bedoeld in artikel 22, lid 1 van de Wtra zijn gesteld of anderszins aannemelijk zijn geworden, brengt het voorgaande de Accountantskamer tot de volgende conclusies inzake de niet-ontvankelijkheidsverweren die onder verwijzing naar die termijn zijn gevoerd.

Als tijdstip van aanvang van de verjaringstermijn in zaak A heeft te gelden het moment waarop door klaagsters is kennisgenomen van de rapportage van IRS van 23 oktober 2008. Dit moment, dat op 23 oktober 2008 of zeer kort daarna moet zijn geweest, valt binnen de termijn van 3 jaren voorafgaand aan de indiening van de initiële klacht van klaagsters in zaak A op 25 juli 2011, zodat het beroep op de niet-ontvankelijkheid daarvan faalt.

Als tijdstip van aanvang van de verjaringstermijn in zaak B heeft te gelden het moment waarop door klager kennis is genomen van de resultaten van de doorzoeking in het kantoor van betrokkenen op 15 april 2010, omdat klager in zaak B eerst toen ten volle in staat was het proces en/of de werkwijze van betrokkenen vast te stellen, zoals hierboven onder 4.4.3 in het tweede voorbeeld bedoeld. Dit moment, dat op 15 april 2010 of zeer kort daarna moet zijn geweest, valt binnen de termijn van 3 jaren voorafgaand aan de indiening van de klacht van klager in zaak B (op 23 november 2011), zodat het beroep op de niet-ontvankelijkheid van die klacht ook faalt.

Een beroep op de niet-ontvankelijkheid van de door klaagsters in zaak A op 27 april 2012 overgenomen onderdelen van de klacht in zaak B kan evenmin slagen, omdat de datum 15 april 2010 (of een moment zeer kort daarna) ook nog ruimschoots binnen de aan 27 april 2012 voorafgaande drie jaar valt.

4.6 Voor zover geklaagd wordt over de uitkomst van de werkzaamheden van betrokkenen, een en ander als bedoeld in het eerste voorbeeld van overweging 4.4.3, te weten het afgeven van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2005 en het afgeven van de Tussentijdse Rapportage zelve, zijn de klachten niet-ontvankelijk te achten. Het gaat dan om de onderdelen als bedoeld in overweging 3.1 onder a. en b. en als bedoeld in overweging 3.4 onder 1. De goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2005 is immers op 4 mei 2006 gepubliceerd. Aangenomen moet worden dat klaagsters in zaak A kort nadien van die verklaring kennis hebben genomen en dat klager in zaak B van het bestaan en de inhoud van die verklaring met de aangifte van [datum] op de hoogte is geraakt. Er is daarnaast geen reden om aan te nemen dat de Tussentijdse Rapportage van 22 mei 2007 niet kort daarna aan klaagsters in zaak A bekend is geworden. Aannemelijk is dat klager in zaak B daarvan op de hoogte is geraakt kort na 15 april 2010.

Voor een goed begrip zij herhaald dat deze klachtonderdelen wel ontvankelijk zijn voor zover geklaagd wordt over (de deugdelijkheid van) de werkzaamheden voorafgaand aan de uitkomst van die werkzaamheden.

4.7.1 Betrokkenen hebben bij pleidooi ter zitting in dit verband nog het volgende doen aanvoeren.

Klaagsters hebben hun klacht bij brief van 27 april 2012 aangevuld met de klacht van het OM. Klaagsters stellen *"de verwijten van het Openbaar Ministerie bij dezen over[te nemen] als aanvulling op hun eigen klacht."* Betrokkenen zijn niet in de gelegenheid gesteld hierop voorafgaand aan de zitting te reageren.

Volgens vaste rechtspraak van het CBb is een uitbreiding van de klacht ter zitting niet mogelijk en in strijd met de fundamentele eisen van een behoorlijke tuchtprocedure.

De aanvulling van de klacht dient buiten beschouwing te blijven. De weergave van de klacht in hoofdstuk 3 van het verweerschrift dient als uitgangspunt te worden genomen bij de beoordeling van de klacht.

Indien de Accountantskamer van oordeel mocht zijn dat de uitbreiding toelaatbaar is, dan dienen betrokkenen in de gelegenheid te worden gesteld hiertegen schriftelijk verweer te voeren.

Ook heeft de raadvrouw van betrokkenen ter zitting nog gesteld:

Eigenlijk zou in deze zaak op het niet-ontvankelijkheidsverweer separaat moeten worden beslist en zou een eventuele inhoudelijke behandeling moeten worden aangehouden in afwachting van de uitkomst van de strafzaak.

4.7.2 De Accountantskamer wijst de hiervoor weergegeven verzoeken tot aanhouding van de behandeling van de zaken af en heeft daartoe het volgende overwogen.

a) De aanvulling van de klacht in zaak A bij de brief van 27 april 2012 betreft geen verwijten waarop door of namens betrokkenen nog niet gereageerd is kunnen worden. Het betreft hier immers een - gedeeltelijke - overname van de klacht in zaak B waartegen betrokkenen zich zowel voordien als nadien hebben kunnen verweren.

b) In de strafzaak waarop de raadvrouw van klaagsters doelt zijn betrokkenen (vooralsnog) niet als verdachten aangemerkt en bovendien is de strekking van de strafrechtelijke verwijten daarin een andere dan die van de tuchtrechtelijke verwijten in de onderhavige zaken. Het nut van een aanhouding van de behandeling van de zaken in afwachting van de uitkomst van bedoelde strafzaak valt niet in te zien, omdat die uitkomst niet van invloed is op enige door de Accountantskamer in de onderhavige tuchtzaken te nemen beslissing.

4.7.3 Ter zitting is nog door de raadvrouw van betrokkenen uiteengezet dat betrokkenen vanwege het nemo tenetur-beginsel en het door hen ervaren procesrisico dat een verklaring over de feiten in deze tuchtzaken als bewijs kan worden gebruikt in een eventuele strafzaak tegen hen, ervoor hebben gekozen in deze tuchtprocedures geen verklaring af te leggen. Deze keuze kan verder onbesproken worden gelaten nu betrokkenen daaraan in de onderhavige tuchtzaken geen conclusie hebben verbonden.

4.8 De Accountantskamer heeft vastgesteld dat het handelen en/of nalaten waarop de (ontvankelijk te achten) klachten in zaak A en zaak B betrekking hebben, deels heeft plaatsgevonden vóór 1 januari 2007 en deels na die datum. Voor zover het vóór die datum heeft plaatsgevonden moet het worden getoetst aan de tot die datum vigerende Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 (GBR-1994) en voor zover dit daarna was, aan de sinds 1 januari 2007 geldende VGC en wel in het bijzonder de delen A (de gedragscode voor iedere registeraccountant) en B1 (de gedragscode voor de openbaar accountant).

4.9 Bij de beoordeling van de klachten wordt vooropgesteld dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klaagsters en klager 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 accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.10 De hiervoor bij 3.1 onder a. en b. weergegeven klachtonderdelen in zaak A hebben, voor zover betreffende het proces voorafgaande aan de goedkeurende verklaring bij

de jaarrekening 2005 en de Tussentijdse Rapportage van 22 mei 2007 hun grondslag in de daarna onder c. tot en met k. weergegeven klachtonderdelen, waarin de meer concrete verwijten zijn vervat. De Accountantskamer zal daarom eerst overgaan tot het bespreken van laatstgenoemde klachtonderdelen, waarbij een bespreking van de klachtonderdelen c. en d. achterwege wordt gelaten omdat deze in het licht van de daaropvolgende klachtonderdelen e. tot en met k. zelfstandige betekenis missen en als zodanig geen afzonderlijke bespreking behoeven.

4.11 Ter staving van het hiervoor bij 3.1 onder e. weergegeven verwijt in zaak A aan betrokkenen (dat zij deels zelf de administratie van de A Groep zouden hebben verzorgd, die zij vervolgens in het kader van de controle van de geconsolideerde jaarrekening 2005 moesten controleren), hebben klaagsters een tweetal facturen van 31 augustus 2006 onderscheidenlijk 10 juli 2007 en twee e-mails van 21 onderscheidenlijk 22 januari 2007 (als productie 20 respectievelijk productie 21) bij de klacht overgelegd. Aannemelijk is echter geworden dat die facturen - zoals namens betrokkenen is aangevoerd - zien op werkzaamheden die zijn verricht telkens in de maand voorafgaand aan de factuur, respectievelijk juli 2006 en juni 2007, terwijl de werkzaamheden inzake de controle van de geconsolideerde jaarrekening 2005 eind april 2006 al waren afgerond. De gedeclareerde werkzaamheden waarop klaagsters doelen zijn daarom niet verricht in het kader van de controle van de geconsolideerde jaarrekening 2005. Omtrent de hiervoor genoemde e-mailberichten van 21 onderscheidenlijk 22 januari 2007 is aannemelijk geworden dat zij - zoals namens betrokkenen is gesteld - betrekking hadden op de planning van de controlewerkzaamheden inzake de jaarrekening 2006 en niet op werkzaamheden in het kader van de controle van de geconsolideerde jaarrekening 2005. De overgelegde facturen en e-mails kunnen daarom niet dienen tot staving van het hiervoor bij 3.1 onder e. weergegeven klachtonderdeel, dat daarom - nu een feitelijke grondslag daarvoor ook niet anderszins aannemelijk is geworden - ongegrond is.

4.12 Met betrekking tot het hiervoor bij 3.1 onder f. weergegeven verwijt in zaak A aan betrokkenen (dat zij belangrijke controles, waaronder controles van de processen van planning en facturering en controles ten aanzien van de omzet, hebben laten uitvoeren door D, de broer van B en administrateur van A Transport), overweegt de Accountantskamer dat ook hier door klaagsters een stuk ter staving van dit klachtonderdeel is overgelegd dat niet als zodanig kan dienen. Aannemelijk is namelijk geworden dat - zoals ook namens betrokkenen is aangevoerd - in de desbetreffende e-mail van betrokkene sub 2) aan D van 15 december 2006, waarbij het interim-werkprogramma 2006 "ter voorbereiding voor de audit 2006" werd toegestuurd, met de aanduiding "DD" is bedoeld duidelijk te maken dat D bepaalde gegevens diende aan te leveren. Overigens ging het hier om het aanleveren van gegevens die hoe dan ook van de onderneming moesten komen en niet om resultaten van controlewerkzaamheden. Het hiervoor bij 3.1 onder f. weergegeven klachtonderdeel moet daarom - nu een feitelijke grondslag daarvoor ook niet anderszins aannemelijk is geworden - ongegrond worden geacht.

4.13 Het hiervoor bij 3.1 onder g. weergegeven verwijt in zaak A aan betrokkenen (dat zij bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden geen aansluiting hebben gemaakt van de omzet op de feitelijke betalingsontvangsten en/of intercompanyboekingen) is op grond van het door of namens klaagsters daartoe aangevoerde niet komen vast te staan of aannemelijk geworden. Weliswaar kan uit hetgeen door betrokkenen bij verweerschrift is aangevoerd ook niet worden opgemaakt dat de bedoelde aansluiting wel was gemaakt, aangezien betrokkenen stellen dat dit niet nodig was, maar die enkele

omstandigheid vormt evenmin grondslag voor het hiervoor bij 3.1 onder g. weergegeven klachtonderdeel, dat dan ook ongegrond moet worden verklaard.

4.14 Met betrekking tot het hiervoor bij 3.1 onder h. weergegeven verwijt in zaak A aan betrokkenen (dat zij geen bestaanscontrole op activa in Roemenië hebben uitgevoerd en aldus te weinig professioneel kritisch hebben gehandeld en essentiële onderdelen van hun werkzaamheden feitelijk hebben uitbesteed aan de te controleren huishouding zelf, zulks in strijd met RAC 200 en RAC 330.4) hebben klagsters een e-mail, met bijlage, van 10 juli 2007 van betrokkene sub 2) aan O overgelegd.

Namens betrokkenen is ten aanzien van deze e-mail met bijlage aangevoerd dat de constatering van klagsters, dat in het interim werkprogramma 2006 geen aandacht is besteed aan de waardering van de materiële vaste activa, juist is, aangezien de waardering van de materiële vaste activa eerst aan de orde komt in het kader van de jaareindecontrole, zodat hieruit dan ook niet kan worden geconcludeerd dat de waardering van de materiële vaste activa niet in de controle 2006 was betrokken. Voorts hebben betrokkenen aangevoerd dat de e-mail van betrokkene sub 2) aan O van 10 juli 2007 is gestuurd in het kader van de jaarrekeningcontrole 2006 en derhalve niet kan dienen ter onderbouwing van het gemaakte verwijt dat immers ziet op de jaarrekening 2005. Met betrekking tot de controle 2005 hebben betrokkenen nog opgemerkt dat uit het werkblad 'materiële vaste activa en afschrijvingen' van het jaareinde werkprogramma 2005 en het memo 'materiële vaste activa' blijkt dat zij een gedegen controle op de materiële vaste activa hebben uitgevoerd en voorts, dat - zoals blijkt uit het topmemo van betrokkenen - de geactiveerde investeringskosten in Roemenië grotendeels in 2004 gedane aanbatalingen betroffen, welke uitgaven destijds met onderliggende stukken en bankafschriften door betrokkenen zijn gecontroleerd en waaromtrent uitgebreide rapportages beschikbaar zijn. Betrokkene sub 2) heeft zich - anders dan klagsters stellen - niet uitgelaten over het bestaan van de materiële vaste activa in Roemenië, aldus betrokkenen.

Van de zijde van klagsters is deze uitvoerige en gemotiveerde weerspreking van het onderhavige verwijt ter zitting niet meer betwist.

De Accountantskamer is dan ook van oordeel dat ook te dezen geen tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen van betrokkenen aannemelijk is geworden, zodat het hiervoor bij 3.1 onder h. weergegeven klachtonderdeel ongegrond is te achten.

4.15 In het hiervoor bij 3.1 onder i. weergegeven klachtonderdeel in zaak A wordt betrokkenen verweten dat zij niet hebben gereageerd op frauderisicofactoren door niet overeenkomstig RAC 240 te onderzoeken welke risicofactoren zich voordeden om hun controlewerkzaamheden daarop af te stemmen.

Klagsters hebben met betrekking tot dit klachtonderdeel doen aanvoeren dat de A Groep een schoolvoorbeeld was van een fraudegevoelig bedrijf waarin veel van de in RAC 240 genoemde risicofactoren zich voordeden. In het klaagschrift onder 4.28 tot en met 4.34 is een aantal feiten en omstandigheden opgesomd[1], die bij betrokkenen volgens klagsters "de alarmbellen hadden moeten doen rinkelen".

Betrokkenen hebben daartegen - onder meer - doen aanvoeren dat zij in het kader van de jaarrekeningcontrole 2005 aandacht hebben besteed aan RAC 240 en hebben gediscussieerd over de risico's van fraude bij de A Groep en dat de geconstateerde risico's en de in dat kader te nemen controlemaatregelen in het planningsmemorandum zijn opgenomen. Tot aan de kennisneming van "Bevindingen K" medio mei 2007 was bij de A Groep geen sprake van voor betrokkenen kenbare fraudesignalen, aldus betrokkenen.

Wat hier ook van zij, de Accountantskamer is van oordeel dat bij de A Groep, mede gelet op de omstandigheid dat het door klaagsters daarover aangevoerde door betrokkenen onvoldoende is weersproken, wel degelijk sprake was van voor betrokkenen kenbare frauderisicofactoren[2] zoals die welke door klaagster zijn geschetst. Zij heeft voorts vastgesteld dat betrokkene sub 1), ondanks het bestaan van die frauderisicofactoren en nadat hij kennis had genomen van de “Bevindingen K” waarin misstanden binnen de A Groep aan de kaak werden gesteld, toch is overgegaan tot het schrijven van de Tussentijdse rapportage van 22 mei 2007 met een inhoud als hiervoor onder 2.20 weergegeven, terwijl hij wist dat om deze rapportage was gevraagd met het oog op het verkrijgen van aanvullende financiering van banken en/of aandeelhouders. Dat betrokkene sub 1) dit deed, in plaats van aan te raden eerst de uitkomst af te wachten van te verrichten aanvullend onderzoek naar de “Bevindingen K” of op zijn minst de uitkomst af te wachten van de vergadering van de Raad van Commissarissen op 24 mei 2007, waarin deze bevindingen zouden worden besproken, acht de Accountantskamer zeer laakbaar en in strijd met de fundamentele beginselen ‘deskundigheid en zorgvuldigheid’ en ‘professioneel gedrag’ als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en e. van de VGC. Het hiervoor bij 3.1 onder i. weergegeven klachtonderdeel moet in zoverre dan ook gegrond worden geacht. Het vorenstaande brengt mee dat ook het klachtonderdeel weergegeven bij 3.1 onder b. in zaak A (voor zover ontvankelijk) gegrond is omdat de daar bedoelde Tussentijdse Rapportage van 22 mei 2007 in zoverre deugdelijke grondslag mist. Bovendien kan de inhoud van die Tussentijdse Rapportage in het licht van de Bevindingen K (die nota bene de CFO van A Hungary was) als misleidend worden aangemerkt.

4.16 In het hiervoor bij 3.1 onder j. weergegeven klachtonderdeel in zaak A wordt betrokkenen verweten dat zij voor belangrijke informatie genoeg genomen met een ‘letter of representation’ (LoR) van het management van de A Groep terwijl andere toereikende controle-informatie beschikbaar was, zulks in strijd met RAC 580.

Klaagsters hebben daartoe gesteld dat in de LoR aspecten worden behandeld betreffende omzet, vaste activa, intercompany-transacties en saldi en aanvaardbaarheid van customizations en dat het, gezien deze aspecten, ging om gegevens waarvan in redelijkheid juist wel verwacht mocht worden dat daaromtrent andere toereikende controle-informatie voorhanden was, zoals bevestigingen van debiteuren/crediteuren en van omzet, alsmede facturen van investeringen.

Betrokkenen hebben daartegen - onder meer - doen aanvoeren:

- dat klaagsters geen concrete voorbeelden aandragen ter onderbouwing van hun stelling dat de LoR diende als vervanging van controle-informatie en niet hebben aangegeven welke concrete controle-informatie zou ontbreken en welke concrete bevestigingen de directie daarvoor in de plaats zou hebben gegeven, zodat zij hierdoor niet voldoen aan de op hen rustende substantiëringsplicht;

- dat de stelling van klaagsters overigens feitelijk onjuist is, nu uit de afgetekende werkprogramma’s van betrokkenen in het kader van de jaarrekeningcontrole 2005 blijkt dat zij over voldoende en toereikende controle-informatie beschikten.

De Accountantskamer is van oordeel dat klaagsters, gelet op de hiervoor weergegeven weerspreking van betrokkenen, de feitelijke grondslag van dit klachtonderdeel niet aannemelijk hebben gemaakt. Het hiervoor bij 3.1 onder j. weergegeven klachtonderdeel dient dan ook ongegrond te worden verklaard.

4.17 Met betrekking tot het hiervoor bij 3.1 onder k. weergegeven klachtonderdeel in zaak A, te weten dat betrokkenen als groepsaccountants hebben nagelaten aanvullende

controlewerkzaamheden te verrichten op de verklaringen en/of werkzaamheden van de buitenlandse accountant van A Hungary, F, hebben klaagsters - onder meer - doen aanvoeren:

- dat betrokkenen direct contact met F hadden moeten hebben en zelf voldoende zekerheid hadden moeten verkrijgen dat zij op de buitenlandse controle van het begin tot het eind ervan konden steunen ten behoeve van de af te geven verklaring bij de geconsolideerde jaarrekening van A Beheer,
- dat deze additionele controlemaatregelen ertoe strekken dat betrokkenen als het ware een eigen goedkeurende verklaring over de cijfers van A Hungary zouden kunnen afgeven en wel (zo begrijpt de Accountantskamer) omdat eventuele ontoereikende werkzaamheden van F behoren tot de ongedeelde verantwoordelijkheid van de groepsaccountant.

Van de zijde van betrokkenen is tegen dit klachtonderdeel betoogd:

- dat de stelling van klaagsters feitelijk onjuist is en de aanwijzingen die RAC 600 geeft voor de werkverdeling tussen de groepsaccountant en de lokale accountant, door betrokkenen zijn gevolgd;
- dat betrokkenen eigen kennis hebben opgedaan van de bedrijfsactiviteiten van de Hongaarse onderneming en diverse keren [betrokkene sub 1) onder andere in 2003 en 2004 en betrokkene sub 2) in 2005 en 2007] de vestiging van de A Groep te Hongarije hebben bezocht;
- dat betrokkene sub 1) sinds het aantreden van F eind 2003 herhaaldelijk en diepgaand met de verantwoordelijke Hongaarse accountants heeft gesproken en gecorrespondeerd over de aanpak van de Hongaarse controle, alsmede de controlegebieden die speciale aandacht vroegen en dat F het eens was met de door betrokkene sub 1) voorgestelde controleaanpak, de verslaggevingsvoorschriften en de binnen de A Groep gehanteerde waarderingsgrondslagen;
- dat F op betrokkene sub 1) een professionele, vakbekwame en integere indruk maakte en dat betrokkene sub 1) op basis van de diverse gesprekken en de internationale reputatie van F van mening was dat in het kader van de groepscontrole kon worden gesteund op de werkzaamheden van F te Hongarije;
- dat betrokkenen voor F audit instructions hebben opgesteld en dat de audit instructions 2005 van betrokkenen door C zijn doorgestuurd aan F, met een afschrift daarvan aan betrokkenen;
- dat F in de periode december 2005 tot april 2006 haar controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en in april 2006 de door haar ingevulde controledocumenten, waaronder een schriftelijke samenvatting van de werkzaamheden en de goedkeurende accountantsverklaring, rechtstreeks aan betrokkenen heeft gestuurd;
- dat betrokkenen de van F ontvangen documenten hebben beoordeeld en akkoord bevonden en dat er, gelet op de kennis van betrokkenen over de vaktechnische bekwaamheid van F en de in voorgaande jaren opgedane ervaringen, voor betrokkenen geen noodzaak bestond nader in te gaan op de door F uitgevoerde controle en verdere vragen te stellen.

De Accountantskamer overweegt met betrekking tot dit klachtonderdeel het volgende. Vooropgesteld zij dat A Hungary een groot materieel belang vertegenwoordigde in de geconsolideerde cijfers van A Beheer. De omzet van A Hungary beliep over 2005 € 71,1 miljoen, zijnde bijna 75% van het totaal. Het aantal werknemers bij A Hungary in 2005 bedroeg 2.337 en dat was circa 94% van het totaal aantal werknemers. De materiële vaste activa vertegenwoordigden bij A Hungary per 31 december 2005 een waarde van bijna € 53,9 miljoen, zijnde circa 55% van het geconsolideerde balanstotaal. Het eigen vermogen van A Hungary bedroeg per 31 december 2005 bijna € 16,8 miljoen,

uitmakende circa 95% van het geconsolideerde eigen vermogen. A Hungary behaalde een netto resultaat over 2005 van bijna € 2,9 miljoen ten opzichte van een geconsolideerd netto resultaat van circa € 0,7 miljoen.

F heeft bij de cijfers ten behoeve van de consolidatie de onder 2.6 geciteerde verklaring afgegeven en daarnaast een Letter of Audit Findings (LAF) met daarin een Summary of Audit Findings toegestuurd, alsmede een ingevulde questionnaire. Uit de LAF valt onder meer op te maken dat de interne controle gedurende 2005 bij A Hungary te wensen overliet en dat het boekhoudprogramma onbetrouwbaar en foutengevoelig was. Daarnaast wordt daarin opgemerkt dat van de materiële vaste activa al lang geen inventarisatie heeft plaatsgevonden, dat activa niet voorzien zijn van een identificatie en dat vaste activa opgenomen in een register niet fysiek geïdentificeerd kunnen worden. Zoals hiervoor opgemerkt was dit een belangrijke post in de geconsolideerde jaarrekening. Betrokkene sub 1) merkte in een e-mailbericht van 26 april 2006 aan de CFO van A Beheer over de LAF op: *“er worden best een aantal serieuze zaken aangestipt”*. Gelet op het voorgaande hadden betrokkenen voor het afgeven van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening van A Beheer nader overleg moeten voeren met F over haar bevindingen, ondanks dat deze laatste al een verklaring afgegeven had, om te bezien of die verklaring voor betrokkenen als groepsaccountants voldoende comfort gaf voor de door hen af te geven eigen verklaring of dat aanvullende controlewerkzaamheden noodzakelijk waren. Niet weersproken is dat geen verder overleg heeft plaatsgevonden, met uitzondering van een telefoongesprek van betrokkene sub 1) met de verantwoordelijke accountant van F, dat enkel leidde tot de opmerking *“Geen bijzonderheden”*.

Met het namens klagers aangevoerde dat F in de periode van december 2005 tot april 2006 haar controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en in april 2006 de door haar ingevulde controledocumenten, waaronder een schriftelijke samenvatting van de werkzaamheden en de verklaring, rechtstreeks aan betrokkenen stuurde, is niet weersproken dat betrokkenen niet beschikten over de volledige rapportages van F, waaronder een uitgebreidere versie van de “audit findings” en de “list of significant unadjusted differences”. De Accountantskamer acht het op grond van het voorgaande in strijd met de in artikel 11, eerste lid, GBR-1994 bedoelde vereiste van deugdelijke grondslag dat betrokkenen als groepsaccountants desalniettemin hebben nagelaten aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten als bedoeld in het bij 3.1 onder k. weergegeven klachtonderdeel, dat daarom in zoverre gegrond dient te worden verklaard.

4.18 De hiervoor onder 3.3.1 vermelde aanvulling van de klacht in zaak A met de klachtonderdelen als omschreven in de paragrafen 3.2, 3.3, 3.5, 3.6 en 3.7 van het klaagschrift in zaak B, wordt hier niet afzonderlijk behandeld, doch zal hierna worden besproken bij de corresponderende klachtonderdelen in zaak B.

4.19 Het eerste klachtonderdeel in zaak B (omschreven onder 3.2 van het klaagschrift in die zaak) komt goeddeels overeen met het bij 3.1 onder k. weergegeven klachtonderdeel in zaak A. De onder 4.17 opgenomen bespreking van dit klachtonderdeel moet daarom geacht worden hier te zijn ingelast, waarna de conclusie luidt dat betrokkenen als groepsaccountants in dit geval ten onrechte hebben nagelaten extra werkzaamheden te verrichten, zodat het eerste klachtonderdeel in zaak B in zoverre gegrond dient te worden verklaard.

4.20 Met betrekking tot het tweede klachtonderdeel in zaak B (eveneens vermeld onder 3.2 van het klaagschrift in die zaak) te weten dat betrokkenen ten onrechte de opdracht

tot controle van de jaarrekening van A Beheer hebben aanvaard, dan wel hebben verzuimd daaraan de voorwaarde te verbinden van meer aanvullende controlewerkzaamheden ten aanzien van de deelneming A Hungary, een en ander gezien het te beperkte te controleren materiële belang, overweegt de Accountantskamer dat de aan dit klachtonderdeel ten grondslag gelegde stellingen op geen enkele wijze (nader) zijn gemotiveerd en/of geadstrueerd, zodat het reeds daarom ongegrond moet worden verklaard.

4.21 In het derde klachtonderdeel van zaak B (eveneens vermeld onder 3.2 van het klaagschrift in die zaak) wordt betrokkenen verweten dat zij in strijd met artikel 12 lid 1 van de GBR-1994 juncto RAC 700 onder 23 de goedkeurende accountantsverklaring hebben geantedateerd op 14 april 2006, terwijl op die datum de controlewerkzaamheden nog niet waren afgerond.

De Accountantskamer acht dit klachtonderdeel reeds gegrond omdat, ook indien de verkeerde datering van bedoelde goedkeurende accountantsverklaring slechts op een omissie of verschrijving zou berusten, in elk geval sprake is van een zodanige onzorgvuldigheid dat daarmee de eer van de stand der registeraccountants is geschaad.

4.22 Het vierde klachtonderdeel van zaak B (vermeld onder 3.3 van het klaagschrift in die zaak) houdt in het verwijt dat betrokkenen op 31 maart 2006 zonder deugdelijke grondslag en aldus ten onrechte een beoordelingsverklaring ("Review Report") bij de jaarrekening 2005 van A Hungary hebben verstrekt en bovendien de conclusie daarin onvolledig en onjuist hebben geformuleerd en de beoordelingsverklaring hebben geantedateerd.

Klager heeft hiertoe - onder meer en zakelijk weergegeven - aangevoerd:

In deze beoordelingsverklaring van betrokkenen is te lezen dat F een "unqualified auditors' opinion" zou hebben verstrekt bij de "Local Hungarian Accounts". F heeft echter op 31 maart 2006 enkel een verklaring bij de cijfers ten behoeve van consolidatiedoel-einden verstrekt (waarvan overigens uit het dossier van betrokkenen niet blijkt op welke cijfers deze verklaring betrekking heeft), met daarbij onder meer de volgende expliciete opmerkingen van F:

- "The annual Accounts have been prepared solely to enable the company's parent to prepare consolidated financial statements and not to report on A (...) Hungary (...) as a separate entity. ", en

- "This report is intended exclusively for use in the preparation of the consolidated financial statements of the A Group of Companies".

Ofwel deze verklaring van F is alleen bedoeld ten behoeve van de geconsolideerde cijfers van de A groep en niet om te rapporteren omtrent A (...) Hungary (...) afzonderlijk. Voorts zijn in het (papieren) dossier van betrokkenen geen werkzaamheden aangetroffen, die zien op deze beoordelingsverklaring. Zo is bijvoorbeeld geen correspondentie aangetroffen tussen B.V.1 en F met betrekking tot deze beoordelingsverklaring van betrokkenen (waarin een verwijzing is te lezen naar de accountantsverklaring van F). Overigens is de verklaring van F bij de (afzonderlijke) cijfers van A (...) Hungary (...) pas op 5 februari 2007 afgegeven. Het gaat dan om een accountantsverklaring van F met een "warning" bij de statutaire jaarrekening van A (...) Hungary (...).

In de beoordelingsverklaring van betrokkenen wordt, in strijd met RAC 2400 "Opdrachten tot beoordelen van jaarrekeningen" (Richtlijnen voor de Accountantscontrole, editie 2005) niet ingegaan op de verantwoordelijkheid van de leiding van de huishouding. Bovendien is de conclusie van betrokkenen niet een "negatief geformuleerde" conclusie als bedoeld in zowel lid 26 onder e als in lid 27 van RAC 2400. Daarin staat vermeld

dat de accountant "in zijn conclusie (dient) te verwoorden dat op basis van de werkzaamheden hem niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de jaarrekening niet in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving is";

Verder is in dit kader ook lid 28 van Richtlijn 2400 van belang, die luidt: "De accountant dient zijn beoordelingsverklaring te dateren op de datum waarop hij zijn beoordeling heeft voltooid, hetgeen mede inhoudt dat er werkzaamheden worden verricht met betrekking tot gebeurtenissen die zich voordoen tot het moment van datering van het rapport". De jaarrekening van A (...) Hungary (...) over 2005 (die omgerekend is naar de valuta EUR) is door betrokkenen verstrekt op 2 juni 2006. De hierin opgenomen beoordelingsverklaring is echter (met terugwerkende kracht) gedateerd op 31 maart 2006.

Betrokkenen hebben een en ander niet, dan wel onvoldoende, weersproken.

De Accountantskamer acht dit klachtonderdeel dan ook in alle drie de elementen ervan gegrond.

Dit gebrek aan verificatie van evengenoemde jaarrekening brengt tevens met zich dat het hiervoor bij 3.1 onder a. weergegeven klachtonderdeel in zaak A - voor zover ontvankelijk - gegrond is te achten, omdat ook de daar bedoelde verklaring bij de jaarrekening 2005 van A Beheer in zoverre deugdelijke grondslag mist.

4.23 Het vijfde klachtonderdeel van zaak B (vermeld onder 3.4 van het klaagschrift in die zaak) houdt in het verwijt dat betrokkene sub 1) ten onrechte in een e-mail van 24 april 2006 aan C van de A Groep een persoonlijke visie heeft opgenomen over "voldoende evidence" en de toepassing van "accountantsrichtlijnen", alsmede daarin de schijn van afhankelijkheid heeft gewekt door te schrijven: *"doe mijn best in het kader van de bekende lobby"*.

Volgens klager heeft betrokkene sub 1) hiermee de artikelen 5 (eer van de stand) en 24 lid 1 (het onafhankelijkheidsgebod) van de GBR-1994 geschonden.

De Accountantskamer is van oordeel dat die uitlatingen van betrokkene sub 1) in genoemde e-mail op zichzelf en zonder meer nog geen gegrond tuchtrechtelijk verwijt kunnen opleveren. Nu daartoe door of namens klager niets naders is aangedragen, moet dit klachtonderdeel, mede gelet op het hiervoor onder 4.9 overwogene, ongegrond worden verklaard.

4.24 Het zesde klachtonderdeel van zaak B (vermeld onder 3.5 van het klaagschrift in die zaak) houdt in dat betrokkene sub 1) in de onder 2.14 vermelde brief van 15 mei 2007 aan B, na de melding van K omtrent mogelijke fraude binnen de A Groep, zich ten onrechte geruststellend en onjuist heeft uitgelaten, nu hij alleen bij weerlegging van alle aan de orde gestelde zaken een controle door middel van aanvullend onderzoek had mogen nalaten.

Dit klachtonderdeel heeft, aldus klager, in het bijzonder betrekking op de in genoemde brief vermelde passage: *"In overeenstemming met de gedragscode en beroepsregels voor accountants ben ik van mening dat de directie c.q. het management van de onderneming de gelegenheid moet krijgen om op korte termijn gefundeerd (en schriftelijk) op de aantijgingen te reageren. (...) Als accountant van de vennootschap acht ik het derhalve niet juist om thans voorbarige conclusies te trekken zonder dat de directie de gelegenheid heeft gehad om hierop grondig en onderbouwd te reageren. Immers indien een aantal zaken, zo niet het merendeel van de zaken, reeds met stukken onderbouwd*

kunnen worden weerlegd, vervalt de noodzaak om hier direct onderzoek naar te verrichten”.

De Accountantskamer vermag evenwel zonder nadere toelichting die ontbreekt niet zonder meer in te zien wat het (tuchtrechtelijk) laakbare is aan het afwachten van een reactie van het bestuur en de Raad van Commissarissen van de onderneming, zeker op een tijdstip waarop de “Bevindingen K” nog maar kortgeleden waren geopenbaard. Dit klachtonderdeel moet dan ook ongegrond worden verklaard.

4.25 Het zevende klachtonderdeel van zaak B (vermeld onder 3.6 van het klaagschrift in die zaak) houdt in dat betrokkene sub 1) ten onrechte in de Tussentijdse Rapportage van 22 mei 2007 heeft vermeld: *“Inzake de bijgevoegde 2007 cijfers hebben wij geen gedetailleerde accountantswerkzaamheden verricht. Wel hebben wij geconstateerd dat een en ander consistent is opgesteld met de 2006 rapportage”*, nu de indicaties van mogelijke fraude niet waren onderzocht.

Dit klachtonderdeel betreft dezelfde brief als die bedoeld in klachtonderdeel b. in zaak A en het moet, gelet op hetgeen hiervoor onder 4.15 en 4.22 is overwogen, gegrond worden verklaard.

4.26 Het achtste klachtonderdeel van zaak B (vermeld onder 3.7 van het klaagschrift in die zaak) houdt in dat betrokkene sub 1) ten onrechte in de vergadering van de Raad van Commissarissen van 24 mei 2007 (impliciet en expliciet) mededelingen van B over de volgens de “Bevindingen K” te hoog voorgestelde debiteurenlijst in Hongarije heeft bevestigd.

Klager heeft te dezen - onder meer en zakelijk weergegeven - doen aanvoeren dat in de definitieve reactie van B op die bevindingen het volgende is te lezen:

“Tijdens de eindejaarscontrole is door de accountant (F Hongarije en B.V.1) het volgende geconstateerd:

In Hongarije is 93% van de uitstaande bedragen bevestigd middels een afloopcontrole en middels debiteurenbevestigingen. Dit is zeer hoog en betekent dat 93% van de debiteurenlijst per 31-12-2006 extern is bevestigd!!

In Nederland is tijdens de controle door de accountant in de tweede week van mei een zogenaamde afloopcontrole gedaan en hieruit is gebleken dat van de totale uitstaande post op 31 december 2006 er slechts 8.000 euro nog niet betaald is !!! Ook dit is afzonderlijk goed te noemen.”

Vermoedelijk heeft betrokkene sub 1) deze bevindingen tijdens de vergadering ook expliciet bevestigd, gezien het volgende:

Onder punt 3 van de notulen is te lezen

“Y1 bevestigt dat in de afloopcontrole van de Hongaarse accountant aan debiteuren wordt gevraagd om de uitstaande bedragen te bevestigen. Aangezien deze controle sluitend is kan worden geconcludeerd dat de administratie bij A m.b.t. dit punt op orde is en dat de debiteurenstand klopt.”

En onder punt 9 van de notulen is te lezen:

- “De afloopcontrole van de accountant m.b.t. de debiteuren is sluitend hetgeen tegenstrijdig is met de aantijging van K.

- (..)

- Y1 legt uit dat in Oost Europa de aanpak van de accountants als F is gericht op gegevens en minder op systemen (dus vergelijkbaar met bijvoorbeeld Amerikaans gebruik, dus stringenter) plus dat er uitvoerende belastingcontroles zijn geweest bij A in Hongarije.”

S van FMO, die bij de RvC vergadering aanwezig was, verklaarde met betrekking tot uitspraken van betrokkene sub 1) over de afloopcontrole van de Hongaarse accountant onder meer:

"Ik ben zelf bij deze bijeenkomst aanwezig geweest. Tijdens deze bijeenkomst werd onder andere de zogenoemde "16 puntenlijst" van dhr. K. (de 'Bevindingen K begrijpt de Accountantskamer) besproken. Samengevat werd de kritiek van K. vrijwel volledig ontkend. Nadat er o.a. kritische vragen werden gesteld over de debiteurenstanden, werd door Y1 verklaard dat de Hongaarse accountant een afloopcontrole had toegepast op debiteuren. De uitleg van B samen met zijn accountant Y1 gaf ons op dat moment voldoende vertrouwen.

De Accountantskamer acht het op grond van het namens klager te dezen aangevoerde aannemelijk dat betrokkene sub 1) in de vergadering van de Raad van Commissarissen van 24 mei 2007 in elk geval niet de mededelingen van B over de hoogte van de debiteurenlijst in Hongarije heeft genuanceerd of van een kritische kanttekening voorzien en dat hij deze aldus impliciet heeft bevestigd, zodat dit klachtonderdeel in zoverre gegrond moet worden verklaard.

4.27 Het negende klachtonderdeel van zaak B (vermeld onder 3.8 van het klaagschrift in die zaak), houdt in dat betrokkene sub 1) niet heeft voorkomen dat J in een (onder 2.18 geciteerde) e-mail van 24 mei 2007 niet (voldoende) onderbouwde uitlatingen werden gedaan, althans dat hij deze uitlatingen niet achteraf heeft gecorrigeerd toen hij daarvan kennisnam door middel van de tegelijkertijd aan hem gezonden kopie van die e-mail.

De Accountantskamer overweegt dienaangaande dat betrokkene sub 1) kort na de verzending van de desbetreffende e-mail naar de banken kon zien dat hem daarin oordelen werden toegedicht die - naar hij wist of kon weten - onrealistisch waren. Hij had toen - in plaats van niets te doen - per kerende e-mail actie moeten ondernemen om te voorkomen dat een aan hem toegedicht en niet van een deugdelijke grondslag voorzien oordeel een eigen leven zou gaan leiden. Door dat na te laten heeft betrokkene sub 1) gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen 'deskundigheid en zorgvuldigheid' en 'professionaliteit' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en e. van de VGC en moet dit klachtonderdeel in zoverre gegrond worden verklaard.

4.28 Al hetgeen hiervoor is overwogen leidt tot de slotsom:

- dat van de klacht in zaak A de onderdelen a., b. en van de klacht in zaak B onderdeel 1. niet ontvankelijk zijn, voor zover zij zien op de deugdelijkheid van de in die onderdelen bedoelde stukken, doch dat die onderdelen ontvankelijk zijn voor zover zij zien op (de deugdelijkheid van) de daaraan ten grondslag liggende werkzaamheden;
- dat van de klacht in zaak A de onderdelen a., b. (beiden voor zover ontvankelijk), i. en k. (deels) gegrond zijn en de onderdelen e., f., g., h. en j. ongegrond en
- dat van de klacht in zaak B de onderdelen 1. (voor zover ontvankelijk), 3., 4., 7., 8. en 9. (deels) gegrond zijn en de onderdelen 2., 5. en 6. ongegrond;
- dat de onderdelen van de aanvulling van de klacht in zaak A als hiervoor onder 3.3.1 vermeld voor zover zij corresponderen met de gegrond geachte onderdelen van de klacht in zaak B eveneens gegrond zijn en
- dat de klachten voor het overige ongegrond zijn.

4.29 De gegrond bevonden onderdelen van de klachten betreffen niet alleen onzorgvuldigheden, maar ook zodanige misslagen dat de eer van de stand der registeraccountants

is geschaad en het accountantsberoep in diskrediet is gebracht. Betrokkene sub 1) is zeer ver gegaan in het “meedenken” met het bestuur van de gecontroleerde huishouding en is daarmee vooral in mei 2007 met het schrijven van zijn Tussentijdse Rapportage van 22 mei 2007 (zie hiervoor onder 2.20 en 4.15), ver over de schreef gegaan. Ook het achterwege laten van additionele controlemaatregelen waar en wanneer die werden gevergd, wordt betrokkenen zwaar aangerekend. De Accountantskamer acht oplegging aan betrokkene sub 1) van de maatregel van tijdelijke doorhaling dan ook passend en geboden, en wel voor de duur van twee maanden. Gelet op de ondergeschikte rol die betrokkene sub 2) bij de tuchtrechtelijk verwijtbare handelingen heeft gespeeld, is de Accountantskamer van oordeel dat bij hem kan worden volstaan met oplegging van een waarschuwing. Bij het bepalen van de op te leggen maatregelen is in aanmerking genomen dat betrokkenen beide niet eerder tuchtrechtelijk zijn veroordeeld.

4.30 Op grond van al het voorgaande dient als volgt te worden beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart in zaak A de onderdelen a. en b. en in zaak B onderdeel 1. niet-ontvankelijk, voor zover zij zien op de deugdelijkheid van de in die onderdelen bedoelde stukken;
- verklaart in zaak A de onderdelen a., b. (beiden voor zover ontvankelijk), i. en k. en in zaak B de onderdelen 1. (voor zover ontvankelijk), 3., 4., 7., 8. en 9., alsmede de hiermee corresponderende onderdelen van de aanvulling van de klacht in zaak A, gegrond in voege als hiervoor omschreven;
- legt ter zake aan **betrokkene sub 1)** de maatregel op van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register als bedoeld in artikel 1, onder j. Wtra, voor de duur van twee maanden**. Deze tijdelijke doorhaling gaat in op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd en eindigt na ommekomst van twee maanden;
- legt ter zake aan **betrokkene sub 2)** de maatregel van **waarschuwing** op;
- verklaart de klachten in de zaken A en B voor al het overige ongegrond;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van het NIVRA na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging van de voorzitter van de Accountantskamer zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregelen in het register voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. M.J. van Lee en mr. E.W. Akkerman, rechterlijke leden, P.A.S. van der Putten RA en P. van de Streek AA, accountantsleden, in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 7 september 2012.

secretaris
zitter

VOOR-

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op:

Ingevolge de artikelen 43 Wtra en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004 kunnen/kan klager, klagsters en/of betrokkene(n), dan wel de voorzitter van het NIVRA tegen deze uitspraak binnen 6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een ondertekend beroepschrift, dat de gronden van het beroep dient te bevatten, bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, Postbus 20021, 2500 EA 's-Gravenhage.

[1] Geparafraseerd inhoudende een herhaaldelijke negatieve cashflow uit de bedrijfsvoering, een snelle omzetgroei, een vrijwel continue behoefte aan aanvullende financiering, het zwaartepunt van de activiteiten lag in het buitenland, een dominantie van het bestuur van de groep door een kleine groep personen zonder dat sprake was van voldoende beheersmaatregelen, het gedurende langere tijd bestaan van ineffectief toezicht en in het in Hongarije op afstand houden van de accountant.

[2] te definiëren als: “gebeurtenissen of omstandigheden die aanwijzing vormen voor een incentive tot of voor een druk om fraude te plegen dan wel een gelegenheid te scheppen om te frauderen” (vgl. punt 11. NV COS 240).