

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 12/643 en 12/644 Wtra AK

## ACCOUNTANTSKAMER

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) van 13 mei 2013 in de zaken met nummers 12/643 en 12/644 Wtra AK van**

de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid  
**X B.V.**,  
gevestigd te [plaats],  
**K L A A G S T E R**,  
raadslieden: mr. M.A. Broeders en mr. S.F. Dobbelaar,

t e g e n

1. **Y1**,  
2. **Y2**,  
beiden registeraccountant,  
beiden kantoorhoudende te [plaats],  
**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 30 maart 2012 ingekomen klaagschrift van 15 maart 2012, met bijlagen;
- de bij brief d.d. 1 mei 2012 op 2 mei 2012 per fax en op 4 mei 2012 per post ingekomen vertaling van het klaagschrift, met bijlagen;

- de bij brief d.d. 10 mei 2012 op 11 mei 2012 per fax en op 15 mei 2012 per post ingekomen vertaling van bijlagen behorende bij het klaagschrift;
- het op 19 oktober 2012 ingekomen verweerschrift van die datum, met bijlagen;
- de op 6 november 2012 ingekomen brief van 5 november 2012 van klaagster, met bijlagen.
- de op 7 november 2012 binnen gekomen faxbrief van die datum van betrokkenen en de reactie daarop van klaagster binnen gekomen op 8 november 2012 bij faxbrief van die datum.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 18 februari 2013, waar zijn verschenen: namens klaagster haar raadslieden mrs. M.A. Broeders en S.F. Dobbelaar, advocaten te Amsterdam, en betrokkenen met mr. A.J. Raat, kantoorgenoot van hun raadvrouw, eveneens advocaat te Amsterdam.

1.3 Klaagster en betrokkenen hebben op deze zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van de hiervoor vermelde pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) respectievelijk toegelicht en geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

## **2. De vaststaande feiten**

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

2.1 Betrokkenen zijn werkzaam bij Accountants en Adviseurs B.V.1 (hierna Accountants en Adviseurs B.V.1) te Rotterdam. Betrokkene Y1 is partner. Betrokkene Y2 is sinds mei 2009 aan Accountants en Adviseurs B.V.1 verbonden als senior medewerker/teamleider.

2.2 Klaagster is een 100% dochter van het Duitse familiebedrijf X GmbH. Het concern waartoe klaagster behoort, houdt zich bezig met de im- en export van groente en fruit. Sinds 1989 werd het bestuur van klaagster gevoerd door A (hierna: A) en vader en zoon B, die ook toen al tevens bestuurder van de Duitse moeder van klaagster waren. Sinds 1990 werd de jaarrekening van klaagster voor consolidatiedoeleinden van klaagster opgesteld door C (hierna: C) van Administratiekantoor B.V.1 Die verzorgde ook de belastingaangiften.

2.3 Accountants en Adviseurs B.V.1 had vanaf het boekjaar 2006 de opdracht tot controle van de jaarrekening voor consolidatiedoeleinden van klaagster. De groepsaccountant was GmbH1 (hierna: GmbH1). Y1 heeft bij de jaarrekeningen over 2006 en 2007 goedkeurende accountantsverklaringen afgegeven. Bij de jaarrekeningen over 2008 tot en met 2010 heeft hij verklaringen van oordeelonthouding (hierna: verklaringen van oordeelonthouding) afgegeven, en daarbij al reden vermeld (samengevat) dat er onvoldoende functiescheiding was tussen de inkoop- en de verkoopfuncties om op de interne organisatie te kunnen steunen, zodat de volledigheid van de verantwoorde omzet en de daarmee samenhangende posten niet kon worden vastgesteld. Vanaf het boekjaar 2009 was Y2 de controleleider. De groepsaccountant GmbH1 heeft Accountants en Adviseurs B.V.1 vanaf 2006 met het oog op de controle van de geconsolideerde jaarrekening jaarlijks vragenlijsten laten invullen (hierna: de vragenlijsten).

2.4 Accountants en Adviseurs B.V.1 had over de boekjaren 2008 tot en met 2010 ook de opdracht de eigen jaarrekening van klaagster te controleren. Deze werkzaamheden zijn nooit afgerond en hebben niet tot het afgeven van verklaringen geleid.

2.5 Op 2 augustus 2011 heeft A tegenover een van de hiervoor genoemde heren B bekend dat hij vanaf 2006 fictieve omzet had gegenereerd via de post 'uitstaande debiteuren'. Het Duitse moederbedrijf heeft vervolgens aan GmbH1 opdracht gegeven een onderzoek te doen naar deze fraude. In haar rapport van 12 december 2011 concludeert GmbH1 dat over de boekjaren 2006 tot en met 2011 bij klaagster ruim € 2,4 miljoen aan verliezen is verhuld door het boeken van niet werkelijk behaalde omzetten.

### 3. De klacht

3.1 Ten grondslag aan de door klaagster ingediende klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop gegeven toelichting, (samengevat) de volgende, door betrokkenen ook als zodanig opgevatte verwijten.

a) Betrokkenen hebben in strijd gehandeld met de integriteitvereisten zoals uiteengezet in artikel A-100.4 sub a jo. A-110.2 van de Verordening Gedragscode (VGC). Hoewel er bij de controles van de jaarrekening voor consolidatiedoeleinden overduidelijk aanleiding en noodzaak was voor aanvullend substantief onderzoek, hebben zij dat nagelaten. Zij hebben ook onvoldoende duidelijk gemaakt wat de implicaties waren van de verklaringen van oordeelonthouding, omdat die verklaringen impliciet inhouden dat de verantwoorde omzet is behaald. Die verklaringen zijn bovendien misleidend doordat deze impliciet wel degelijk de juistheid van de jaarrekeningen althans de verantwoorde omzetten bevestigen.

b) Betrokkenen hebben in strijd gehandeld met de vereisten van deskundigheid en zorgvuldigheid, zoals uiteengezet in artikel A-100.4 sub c jo. A-130.4 van de VGC. Zo hebben zij onzorgvuldig gehandeld door over de jaren 2007 en 2008 (*bedoeld moet zijn: 2006 en 2007, AK*) een goedkeurende verklaring te verstrekken. De jaarrekeningen voor consolidatiedoeleinden waren immers niet juist. Betrokkenen hebben bovendien niet het vereiste onderzoek verricht en onjuistheden in de administratie niet opgemerkt. Zij hebben in antwoord op een vraag in de vragenlijsten geantwoord dat ze ook aan de aandeelhouders rapporteerden maar dat niet gedaan. Zij hebben ook in het kader van de controle van de jaarrekeningen voor consolidatiedoeleinden over de jaren 2008 tot en met 2010 geen substantieve tests gedaan, dan wel die verkeerd gedaan. Als zij (op de juiste wijze) tests hadden gedaan op de debiteurenposities, inclusief de storneringen die in januari en februari 2010 hebben plaatsgevonden, en de relaties tussen de debiteuren, verkoop, inkoop, kasstromen en/of de voorraad, dan waren de onjuistheden aan het licht gekomen. Bij een administratieve organisatie als die van klaagster waren dergelijke tests geïndiceerd en gebruikelijk. De ongebruikelijk grote boekingen leverden daarnaast bijzondere indicaties daarvoor op.

c) Betrokkenen hebben niet professioneel gehandeld na ontdekking van de fraude (artikel A-100.4 sub e jo. A-150 van de VGC) en zich defensief en niet coöperatief opgesteld. Accountants en Adviseurs B.V.1 was slechts bereid stukken in het belang van het onderzoek aan te leveren als klaagster dan wel haar moederbedrijf een verklaring ondertekende, waarin zij verklaarde Accountants en Adviseurs B.V.1 niet aansprakelijk te zullen stellen. Daarbij komt dat Accountants en Adviseurs B.V.1 al betaald was voor het opstellen van de jaarrekeningen 2010 en 2011, maar heeft geweigerd deze op te stellen.

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

4.1 Op grond van artikel 33 Wet op de Registeraccountants (oud; hierna: 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 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, nu het plaats had na 1 januari 2007, aan de sinds deze datum vigerende Verordening Gedragscode RA's (hierna: VGC) en daarvan in het bijzonder het (voor alle registeraccountants geldende) deel A en het (voor openbaar registeraccountants geldende) deel B1.

4.3 De Accountantskamer stelt voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klagster 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.

4.4 Betrokkenen hebben aangevoerd dat klagster niet-ontvankelijk is in haar klacht voor zover die ziet op de werkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekeningen voor consolidatiedoeleinden over de boekjaren 2006 tot en met 2008. Deze jaarrekeningen zijn gedateerd op 1 februari 2007, 1 februari 2008 en 29 januari 2009 en op die onderscheiden data toegestuurd aan de groepsaccountant en aan klagster. Uiterlijk op 30 januari 2009 is dus de termijn van drie jaar gaan lopen, waarbinnen een klacht moet worden ingediend. Nu de klacht dateert van 1 mei 2012, is deze in zoverre niet-ontvankelijk wegens termijnoverschrijding, zo betogen betrokkenen. De Accountantskamer volgt hen niet in dit betoog. Artikel 22 lid 1 Wtra bepaalt dat een klacht moet worden ingediend binnen drie jaar na het constateren van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen. Niet gebleken is dat klagster op de data waarop de jaarrekeningen aan haar werden toegezonden, objectief gezien, gelet op de voor haar beschikbare informatie, op de hoogte was van (kort gezegd) de aard en de toereikendheid (bezien in het licht van de geldende beroepsregels) van de werkzaamheden in het kader van de controles over de hiervoor bedoelde jaren. Twijfel over de toereikendheid van deze werkzaamheden kon op zijn vroegst ontstaan na de bekentenis van A, in augustus 2011. De klachttermijn van drie jaar is dus wat betreft de hiervoor bedoelde werkzaamheden niet overschreden.

4.5 Betrokkenen hebben onweersproken aangevoerd dat Y2 niet betrokken was bij de controle van de jaarrekeningen over de boekjaren 2006 tot en met 2008. Dit betekent dat Y2 niet tuchtrechtelijk verantwoordelijk kan worden gehouden voor wat er volgens klagster schort aan deze werkzaamheden. In zoverre moet de klacht tegen Y2 dan ook ongegrond worden verklaard.

4.6 Bij de beoordeling van de klachtonderdelen omschreven onder 3.1. a) en 3.1. b) stelt de Accountantskamer voorop dat deze klachtonderdelen, naar ter zitting is verklaard, samengevat inhouden dat betrokkenen de fraude bij klagster had moeten ontdekken als zij bij hun controlewerkzaamheden in het bijzonder bij de controle van de verantwoorde omzetten en de daarmee samenhangende posten, de geldende beroepsregels in acht hadden genomen door meer of andere gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren. Volgens betrokkenen is dit verwijt ongegrond. In het

verweerschrift hebben zij aan de hand van de (naar hun zeggen representatieve) controles van de jaarrekeningen voor consolidatiedoeleinden over 2007 en 2010 uiteengezet dat zij jaarlijks met het oog op de controle van de post debiteuren en de daarmee samenhangende posten (samengevat) cijferbeoordelingen hebben verricht, aansluitingen hebben gemaakt met de kolommenbalans, ouderdomsanalyses hebben uitgevoerd, ontstaan- en afloopcontroles hebben verricht, detailcontroles hebben gedaan en hun bevindingen hebben besproken met de directie. Tot slot hebben zij de bijzonderheden uit de controle gerapporteerd aan de groepsaccountant, door invulling van de vragenlijsten. Op basis van de verrichte controlewerkzaamheden heeft betrokkene Y1 de goedkeurende verklaringen kunnen afgeven. De onzekerheid die de grondslag voor de verklaringen van oordeelsonthouding vormde zag op de volledigheid van de omzet over de betreffende jaren. Op basis van de verrichte controlewerkzaamheden hebben betrokkenen (wel) kunnen vaststellen dat het aanvaardbaar was om de omzetten op minimaal de verantwoorde bedragen te stellen. Er waren volgens betrokkenen in de jaren 2006 tot en met 2010 geen feiten of omstandigheden die aanleiding hadden moeten vormen tot het verrichten van meer of andere gegevensgerichte werkzaamheden.

4.7 Naar het oordeel van de Accountantskamer hadden betrokkene bij de controle van de jaarrekeningen waaraan zij hebben deelgenomen, aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden moeten (laten) verrichten die waren gericht op het verkrijgen van voldoende controle-informatie over het daadwerkelijk bestaan van de vorderingen uit handelsdebiteuren die in de balans waren opgenomen, bijvoorbeeld in de vorm van saldobevestigingen afkomstig van (een steekproef uit de) handelsdebiteuren. De door betrokkenen wel verrichte werkzaamheden ten aanzien van de post debiteuren geven immers maar een zeer beperkte zekerheid over het bestaan van deze vorderingen. Voor het verrichten van deze aanvullende controlemaatregelen hoefde niet een specifieke aanleiding te bestaan in de vorm van een omstandigheid die op fraude kon duiden, zoals betrokkenen lijken te veronderstellen. De verplichting waarom het hier gaat vloeit immers voort uit de eis dat een opdracht tot de controle van een jaarrekening (voor consolidatiedoeleinden) met voldoende diepgang moet worden uitgevoerd, zoals ook is bepaald in artikel A-130.4 van de VGC. Ook gelet op de professioneel-kritische instelling waarmee een accountant (op grond van paragraaf 15 van de NVCOS 200) een controle dient te plannen en uit te voeren kon van betrokkenen worden verlangd dat zij meer controle-informatie over het bestaan van de vorderingen uit handelsdebiteuren vergaarden dan zij hebben gedaan. Bij klaagster was deze noodzaak des te groter, gezien de door betrokkenen zelf geconstateerde zwakke interne controle en de daaraan inherente risico's. De enkele omstandigheid dat C, naar betrokkenen ter zitting hebben gesteld, verbonden was aan een extern administratiekantoor, ontsloeg betrokkenen niet van de hier aan de orde zijnde verplichting. De Accountantskamer laat in dit verband nog daar dat betrokkenen niet zeker wisten hoe de verhouding tussen klaagster en C precies was. Zij hebben ook niet gesteld dat zij in hun controledossier hebben vastgelegd dat zij om deze reden hebben afgezien van het vergaren van meer controle-informatie over deze post. Anders dan klaagster meent, is aan de Accountantskamer niet gebleken dat betrokkenen niet integer te werk zijn gegaan door zich te beperken tot de wel uitgevoerde werkzaamheden.

4.8 Het vorenstaande brengt mee dat de verklaringen bij de jaarrekeningen (ook die met een oordeelsonthouding) niet hadden mogen luiden zoals ze luiden omdat daarvoor gezien de te beperkte reikwijdte van de uitgevoerde gegevensgerichte werkzaamheden onvoldoende grondslag bestond. De Accountantskamer is daarnaast van oordeel dat

niet zonder meer kan worden aangenomen dat de omzetfraude aan het licht was gekomen als betrokkenen hun controlewerkzaamheden naar behoren hadden verricht. De kans daarop was echter wel groter geweest.

4.9 Het voorgaande betekent dat het klachtonderdeel omschreven onder 3.1.a) ongegrond is en dat omschreven onder 3.1.b) gegrond, voor zover wordt geklaagd over het verrichten van onvoldoende controlewerkzaamheden en het niet in acht nemen van het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid. Klachtonderdeel b) behelst nog het verwijt dat betrokkenen niet aan de aandeelhouder van klaagster hebben gerapporteerd. Dit verwijt ontbeert feitelijke grondslag omdat betrokkenen onweersproken hebben aangevoerd dat de jaarrekeningen jaarlijks aan het bestuur van klaagster werden gestuurd en daarmee dus ook aan vader en zoon B, die tevens het bestuur van de aandeelhoudster van klaagster vormen.

4.10 Klachtonderdeel c), over de door betrokkenen (dan wel Accountants en Adviseurs B.V.1 ) ingenomen houding nadat klaagster had gemeld dat er een fraudeonderzoek werd gedaan, is tegenover de betwisting door betrokkenen niet verder door klaagster toegelicht en ter zitting niet eens herhaald. Gelet daarop heeft klaagster dit onderdeel van haar klacht niet aannemelijk gemaakt, zodat het ongegrond moet worden verklaard.

4.11 Voor de gegrond bevonden klachtonderdelen acht de Accountantskamer de na te noemen maatregelen passend en geboden. Bij de keuze voor de op te leggen maatregel is van belang dat het hier gaat om het niet naar behoren verrichten van de kerntaak van de accountant en om een zeer wezenlijke post, waarbij echter niet is gebleken dat betrokkenen opzettelijk of uit eigen gewin hebben gehandeld. Voorts weegt het verwijt dat betrokkene Y1 wordt gemaakt zwaarder dan het verwijt aan betrokkene Y2, omdat betrokkene Y1 gedurende langere tijd bij de controles betrokken is geweest en - daarnaast - daarvoor de eindverantwoordelijkheid droeg

4.12 Zodra deze uitspraak onherroepelijk geworden is en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd dienen de AFM en de voorzitter van de Nba ingevolge artikel 9, tweede lid juncto 47 Wtra, ervoor zorg te dragen dat de opgelegde maatregelen in de registers worden opgenomen, voor zover betrokkenen daarin zijn of waren ingeschreven.

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

1. verklaart de klacht tegen Y2 ongegrond voor zover die ziet op de jaarrekeningen over 2006 tot en met 2008;
2. verklaart de klachtonderdelen a) en b) deels gegrond zoals hiervoor overwogen;
3. legt ter zake aan Y1 de maatregel op van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers als bedoeld in artikel 1, onder i. Wtra** voor de duur van **vier weken**; deze maatregel gaat in op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd en eindigt daarna na ommekeer van vier weken;

4. legt terzake aan Y2 de maatregel op van **berisping**;
5. verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging van de voorzitter van de Accountantskamer zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregelen in de registers, voor zover betrokkenen daarin zijn of waren ingeschreven.
6. verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
7. verstaat dat betrokkenen, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra het door klaagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- ( zeventig euro) aan haar vergoeden.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. W.F. Boele en mr. W.M. de Vries (rechterlijke leden) en prof. dr. G.C.M. Majoor RA en J. Maan AA (accountantsleden) en in het openbaar uitgesproken op 13 mei 2013 in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris.

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
secretaris  
voorzitter

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

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klaagster, betrokkenen dan wel de voorzitter van de Nba tegen deze uitspraak binnen 6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, postbus 20021, 2500 EA te Den Haag. Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.