

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 14/1154 Wtra AK

## ACCOUNTANTSKAMER

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 14/1154 Wtra AK van 24 november 2014 van**

1. de besloten vennootschap **X1 HOLDING B.V.**,  
2. de besloten vennootschap **X2 HOLDING B.V.** en  
3. de besloten vennootschap **X3 B.V.**,  
**KLAAGSTERS**,  
raadsman: mr. P. van de Goor,

t e g e n

**YFB**,  
accountant-administratieconsulent,  
kantoorhoudende te [plaats],  
**BETROKKE NE**,  
raadsman: mr. M.W. Renes.

#### **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 15 mei 2014 ingekomen klaagschrift van 14 mei 2014 met bijlagen;
- het op 13 juni 2014 ingekomen verweerschrift van 12 juni 2014 met bijlagen;
- de op 19 september 2014 ingekomen brief van 18 september 2014 van klaagsters, houdende zes nadere bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 13 oktober 2014 waar zijn verschenen: namens klaagsters de heren [A] en [B], bijgestaan

door mr. P. van de Goor, advocaat te Eindhoven, en betrokkene, bijgestaan door mr. M.W. Renes, advocaat te Amsterdam.

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

## 2. De vaststaande feiten

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

2.1 Klaagster sub 1. is meerderheidsaandeelhoudster van klaagster sub 2., heeft, naast klaagster sub 2., nog twee volledige dochtermaatschappijen en houdt een belang van 50% in een andere vennootschap. De aandelen in klaagster sub 1. worden gehouden door de heer [A] (hierna: [A]). Klaagster sub 2. houdt alle aandelen van klaagster sub 3. en van twee andere vennootschappen, te weten X3 International en X3 Automotive. X3 International houdt een 50% belang in de rechtspersoon naar Frans recht X3 France S.A.R.L. (hierna: X3 France).

2.2 Het kantoor van betrokkene - Y Accountants Controle B.V. (hierna: Y Accountants) - verricht sinds 1975 accountancy-werkzaamheden voor klaagsters. Deze werkzaamheden hebben (onder meer) omvat controle- en samenstelwerkzaamheden.

2.3 Een kantoorgenoot van betrokkene (drs. [C] AA; hierna: [C]) heeft de geconsolideerde jaarrekeningen 2010 en 2011 van klaagster sub 2. en de jaarrekeningen 2010 en 2011 van klaagster sub 3. gecontroleerd en daarbij goedkeurende verklaringen afgegeven.

2.4 In het kader van de controle van de jaarrekeningen 2011 van klaagsters sub 2. en 3. heeft [C] een 'managementletter verslagjaar 2011' d.d. 18 januari 2013 uitgebracht. Daarin staat onder meer vermeld:

### 4. Administratieve organisatie / interne beheersing

We hebben al eerder met u besproken dat naar onze mening de organisatie "in control" is. Voor ons, als accountants, betekent dit dat de controle sterk systeemgericht is uitgevoerd waarbij in vergaande mate gesteund is op de interne beheersingsmaatregelen.

(...)

(...)

### 6. Punten uit de vorige aanbevelingen

(...) Voorts hebben we directie en hoofd Finance meerdere malen geattendeerd op tekortkomingen in de informatievoorziening voor wat betreft de significante aanwezigheid van de deelname in X3 France S.A.R.L. Deze aanwezigheid en de daarbij horende risico's strekt zich niet alleen uit naar het opgelopen debiteurenrisico, maar ook de informatievoorziening tussentijds naar de directie van X3. Ofschoon dit meerdere malen besproken is, werd nooit een tussentijdse rapportage opgesteld en waren de jaarlijkse resultaten uit Frankrijk niet in lijn met de tussentijdse berichten die X3 aangaf. We hebben bij X3 aangedrongen om tussentijdse (...) rapporten op te stellen voor de deelname in Frankrijk. Tijdens onze interimcontrole 2012 in december 2012 hebben we geconstateerd dat de heer (...) een eerste opzet heeft gemaakt. Hierin ontbreekt

echter de voorraadpositie. We attenderen u erop dat een periodieke inventarisatie afgedwongen moet worden in Frankrijk. Een onaangekondigde aanwezigheid tijdens deze inventarisatie van een functionaris van X3 is aan te bevelen.

Tijdens de controle 2012 zullen wij wederom de periodieke informatievoorziening uit Frankrijk beoordelen. (...)

### **7. Periodieke rapportering**

Het lijkt ons wenselijk de maandelijks de periodieke rapportages van zowel X3 als die uit Frankrijk aangevuld met bevindingen jaarlijks in het accountantsdossier vast te leggen. (...)

### **8. Debiteurenbewaking**

(...) Voorts merken we op dat gezien het gebrek aan controle over X3 France S.A.R.L. wij ten zeerste adviseren om het uitstaand saldo naar aanvaardbare proporties terug te brengen.

### **9. Deelneming X3 France**

Gezien de tekortkomingen in de informatiestroom van de Franse deelneming, zullen wij tijdens de controle 2012 een afspraak initiëren met de Franse accountant om integraal zijn dossier door te nemen. Over hoe, wat en met name waar, zullen wij nadere afspraken maken. Wij zullen de aandachtspunten vanuit X3 bezien doorgeven en verwachten een feedback van de Franse accountant.

Een tweede punt van aandacht is de ontwikkeling van het resultaat en daarmee van het eigen vermogen in de Franse deelname. Indien het eigen vermogen van de vennootschap negatief wordt, kunnen mogelijkerwijs vanuit de Franse wetgeving bezien vraagtekens gesteld worden omtrent de continuïteit van de onderneming. Bij een situatie van insolventie is het belang vanuit X3 te groot. Het is daarom raadzaam dit te voorkomen en tijdig óf aandelenkapitaal bij te storten óf de rekening courant / het crediteuren-saldo in een achtergestelde lening te converteren. Dit laatste is het eenvoudigst. Wij raden u sterk aan, de fiscale aspecten van een en ander in Frankrijk te laten onderzoeken.

Als derde punt willen wij u adviseren om het komend jaar interne groepsinstructies ten aanzien van bijvoorbeeld rapportageformat en waarderingsgrondslagen op te stellen. Het is onze ervaring dat dergelijke instructies bijdragen tot een betere beheersing van de buitenlandse deelnemingen.

### **10. Voorraad**

Tijdens onze controle hebben wij de post voorraad zowel procedureel als steekproefsgewijs gecontroleerd. Tijdens onze observatie van de inventarisatieprocedure hebben wij geconstateerd dat:

- de inventarisatie niet partieel roulerend plaats vindt, maar start in oktober met uitloop naar soms januari. Een nadeel van de huidige methode is dat ingeval er tussentijds grote verschillen ontstaan, deze niet of nauwelijks te analyseren zijn;
- vanwege tijdgebrek niet de gehele voorraadpositie wordt geteld;
- inventarisatie plaats vindt met behulp van een vooraf gegenereerde lijst waarbij de berekende aantallen (uit het systeem) voorgevuld zijn. Doelredeneren is dan niet ondenkbaar;-
- geconstateerde voorraadverschillen worden zonder een paraaf en derhalve goedkeuring van de directie gecorrigeerd in het systeem;

Tijdens het bijwonen van de inventarisatie, waarbij eveneens deelwaarnemingen zijn uitgevoerd hebben wij het volgende geconstateerd dat:

- er veel kleine verschillen zijn in de administratieve met de fysiek aanwezige voorraad;
- (...);

- op diverse locaties in het bedrijf winterbanden werden aangetroffen van het personeel als opslagplaats; het magazijnpersoneel duidelijke signalen aangaf bij diverse artikelen: “deze worden toch nooit meer verkocht”;
- er optelfouten in de tellijsten zaten, die zonder correctie over zijn genomen in het systeem. De huidige procedure is derhalve erg foutengevoelig;
- de incurante voorraad zich thans op diverse locaties in het magazijn bevindt;
- er sprake is van een open magazijn, die voor een ieder naast het magazijnpersoneel, toegankelijk is. Overdag zijn de hekken en deuren niet op slot, waardoor de hallen vrij toegankelijk zijn. Dit brengt de nodige risico's met zich mee.

Tot slot willen wij de leiding van X3 adviseren om ten aanzien van de bepaling van de “voorziening voorraad” interne procedures uit te vaardigen, te implementeren en na te leven. Deze procedures betekenen concreet:

- Partieel roulerend inventariseren;
- Voorraadverschillen analyseren;
- Evaluatierapporten schrijven en laten goedkeuren;
- Verschillen door de directie laten accorderen alvorens deze te verwerken in het kantoorvoorraadsysteem;

Om een start te maken verzoeken wij u kennis te nemen van de uit te voeren werkzaamheden als beschreven onder het hoofd F. Voorraad in de lijst met op te leveren stukken ten behoeve van het accountantsdossier, welke eveneens is ingesloten bij deze brief. Voor wat betreft de geconstateerde verschillen die zijn waargenomen bij de inventarisatie 2012 alsmede de analyses verzoeken wij u kritisch de post voorziening voorraad te heroverwegen. Hiervan verwachten wij een gedetailleerd verslag bij onze eindejaarscontrole.

(...)

2.5 Medewerkers van (het kantoor van) betrokkene zijn in december 2012 aanwezig geweest bij de door klaagster sub 3. uitgevoerde inventarisatie van haar voorraad. Deze voorraadinventarisatie heeft meerdere dagen in beslag genomen en zag op circa 17.000 artikelsoorten. Betrokkene's medewerkers hebben in dat verband steekproefsgewijs de opgenomen voorraad vergeleken met de fysieke voorraad.

2.6 In juli 2013 is de heer [B] (hierna: [B]) tot enig (interim) bestuurder benoemd van klaagsters sub 2. en 3. Per e-mailbericht van 30 juli 2013 heeft [A] aan [C] onder meer medegedeeld dat voorlopig ‘tot nader order’ niet verder kan worden gegaan met het opmaken van de jaarrekeningen 2012, dit in afwachting van een plan, op te stellen door de heer [D] (hierna: [D]), over de te verwachten advisering en werkzaamheden van het kantoor van betrokkene. [D] is verbonden aan Y Management Consultancy B.V. Deze rechtspersoon is via haar grootmoedermaatschappij Y Holding B.V. gelieerd aan [E] is hiërarchisch niet ondergeschikt aan betrokkene.

2.7 [D] heeft zich in de periode vanaf juli 2013 ingespannen om de opdracht van klaagsters aan [E] te behouden. Klaagsters hebben uiteindelijk ook besloten de opdracht voor controle- en samenstelwerkzaamheden voor het boekjaar 2012 alsnog aan [E] te verstrekken.

2.8 Betrokkene heeft namens [E] de opdracht tot controle van de jaarrekeningen van klaagsters sub 2. en 3. per brief van 12 november 2013 aan klaagster sub 2. bevestigd. In deze opdrachtbevestiging is geen aandacht besteed aan wat in voormelde managementletter van 18 januari 2013 is opgemerkt over de voorraadadministratie en de deelneming in X3 France noch aan de bevindingen van de in december 2012 bijge-

woonde voorraadinventarisatie en de mogelijke gevolgen van een en ander voor de controle- en/of samenstelwerkzaamheden. Deze brief is namens klaagster sub 2. op 13 november 2013 voor akkoord ondertekend. Betrokkene is daarop met zijn team met de controle- en samenstelwerkzaamheden begonnen.

2.9 Op 5 december 2013 heeft een medewerker van betrokkene de (voorlopige) publicatiebalansen 2012 d.d. 30 november 2013 van onder meer klaagsters sub 2. en 3. naar het handelsregister gezonden. Daaraan voorafgaand heeft klaagster sub 2. op 29 november 2013 een bevestiging afgegeven bij de jaarrekening 2012.

2.10 Op of omstreeks 9 december 2013 is namens betrokkene aan klaagsters sub 2. en 3. kenbaar gemaakt dat betrokkene voornemens is een verklaring van oordeelonthouding te geven. In de daarbij aan klaagsters sub 2. en 3. voorgelegde concept-controleverklaring staat vermeld:

#### **Onderbouwing van de oordeelonthouding**

Wij zijn pas in november 2013 benoemd tot accountant van de entiteit en hebben derhalve geen interim controle kunnen uitvoeren. Daarnaast hebben wij tijdens de uitvoering van onze controlewerkzaamheden materiële verschillen geconstateerd bij toetsing van de waardering van de voorraad. Zowel aantallen als gehanteerde prijzen wijken af van de situatie bij de feitelijke inventarisatie. Ook is het niet mogelijk gebleken om voldoende en geschikte controle informatie te verkrijgen omtrent de waardering van de debiteurenvordering op X3 France SARL. Verder zijn een aantal materiële contante verkooptransacties geconstateerd waarover wij niet voldoende en geschikte controle-informatie hebben kunnen verkrijgen.

Als gevolg van de hiervoor genoemde omstandigheden hebben wij niet kunnen vaststellen of er eventuele correcties nodig zouden zijn met betrekking tot de verantwoorde of niet-verantwoorde voorraden en debiteurenvorderingen. Hetzelfde geldt voor de desbetreffende posten van de winst- en verliesrekening.

2.11 Klaagsters hebben betrokkene in reactie op het voorgaande medegedeeld het niet eens te zijn met zijn voornemen. Vervolgens is gecorrespondeerd, is telefonisch gesproken en is een bespreking gehouden. In die uitwisseling van standpunten hebben klaagsters onder meer gesteld dat een plausibele verklaring is te geven voor de afwijkingen in de voorraden, zij een directieverklaring kunnen verstrekken dat de vordering op X3 France inbaar is en zij bereid zijn een voorziening te treffen op de post voorraden.

2.12 Als uitvloeisel van het (herhaalde) overleg is op 15 januari 2014 afgesproken dat door (medewerkers van) betrokkene aanvullende controlewerkzaamheden zouden worden verricht aangaande de post voorraad en de vordering op X3 France. In dat verband is in een e-mailbericht van 16 januari 2014 namens betrokkene aan klaagsters sub 2. en 3. medegedeeld:

In het kader van de afronding van onze controle willen wij nog graag de volgende gegevens ontvangen/werkzaamheden uitvoeren:

1. De actuele stand van de vordering op X3 France SARL (per vandaag), uitgedraaid uit het systeem. Een verloopoverzicht van de vordering op X3 France welke begint met de stand per 31-12-2012 tot en met heden. Een bevestiging van het saldo per vandaag vanuit X3 France SARL, rechtstreeks per mail naar mij. In die mail dient het bedrag genoemd en bevestigd te worden, evenals dat het gaat om een schuld van X3 France SARL aan X3 BV;

2. De onderbouwing van de inkooprijzen van een 373-tal artikelen uit de voorraadlijst per 31-12-2012. Hiervan zal ik een lijst aanleveren. Graag een onderbouwing van het bedrag in het systeem, dus onderbouwd met de meest recente inkoopfactuur (per balansdatum), opslagpercentage (en lijst met opslagpercentages) en eventuele andere waardecorrecties. Vooruitlopend op de complete lijst hierbij alvast een deel van de lijst (50 stuks) zodat je kunt starten. De complete lijst volgt z.s.m.

We hebben afgesproken dat jij e.e.a. (...) 's ochtends gereed hebt liggen zodat wij daarop onze controles kunnen uitvoeren die dag. (...)

2.13 De hiervoor bedoelde aanvullende werkzaamheden hebben plaatsgevonden op 23 januari 2014. In een e-mailbericht van 24 januari 2014 zijn namens betrokkene de bevindingen van die aanvullende werkzaamheden uiteengezet, in welk kader is medegedeeld dat onzeker blijft of de vordering op X3 France daadwerkelijk in zijn geheel afgelost gaat worden, dat die onzekerheid effect heeft op de controlewerkzaamheden, dat ook bij de uitgebreide steekproef een materieel verschil is geconstateerd op zowel aantallen als prijzen en dat de gevormde voorziening voor voorraad niet wegneemt dat niet kan worden vastgesteld of de tot uitgangspunt genomen waarde (en daarmee de grondslag) correct is. Dit e-mailbericht sluit af met de conclusie dat de bevindingen leiden tot een af te geven verklaring van oordeelonthouding.

2.14 Per e-mailbericht van 29 januari 2014 is namens betrokkene aan klagster sub 2. medegedeeld dat betrokkene de jaarrekeningen en verklaringen wil afronden en dat daartoe een "ververste" bevestiging bij de jaarrekening nodig is vanwege de verstreken tijd na die van 29 november 2013. Daar is door klagster sub 2. op geantwoord dat zij het niet eens is met de bevindingen en dat zij werkt aan een reactie. Betrokkene heeft daarop geen nieuwe bevestiging bij de jaarrekeningen 2012 ontvangen.

2.15 Per e-mailbericht van 30 januari 2014 heeft de door klagsters sub 2. en 3. ingeschakelde mr. [F], kantoorgenoot van hun raadsman, betrokkene medegedeeld - geparafraseerd - dat hij naar aanleiding van de (beperkt) verrichte werkzaamheden ten onrechte tot een verklaring van oordeelonthouding is gekomen en dat betrokkene zich baseert op onjuiste c.q. onvolledige feiten en gegevens, waarna betrokkene is gesommeerd voor 1 februari 2014 zijn verplichtingen uit de controle-opdracht conform de daarvoor geldende beroepsnormen uit te voeren, bij gebreke waarvan hij aansprakelijk zal worden gehouden voor schade en tegen hem een tuchtklacht zal worden ingediend. Deze sommatie is op 5 februari 2014 herhaald.

2.16 Op 30 januari 2014 heeft betrokkene een managementletter uitgebracht aangaande de gecontroleerde jaarrekeningen 2012 van klagsters sub 2. en 3. Op die datum heeft betrokkene bij die jaarrekeningen voorts een verklaring van oordeelonthouding gegeven.

2.17 Op 30 januari 2014 heeft betrokkene voorts een samenstellingsverklaring afgegeven bij de (enkelvoudige) jaarrekening 2012 van klagster sub 1. In de toelichting bij die jaarrekening is onder meer vermeld dat klagster sub 1. aan het hoofd staat van een aantal groepsmaatschappijen, dat gebruik is gemaakt van de consolidatievrijstelling zoals is aangegeven in artikel 2:407 lid 2 sub a. BW en dat klagster sub 2. zelfstandig een geconsolideerde jaarrekening uitbrengt. In die toelichting is voorts vermeld dat klagster sub 1. gezien haar omvang niet controleplichtig is en dat om die reden geen accountantscontrole heeft plaatsgevonden.

2.18 Per e-mailbericht van 6 februari 2014 heeft betrokkene geantwoord op voormelde sommaties en onder meer medegedeeld dat hij aan zijn verplichtingen heeft voldaan door op 30 januari 2014 zijn oordeel aan klaagsters sub 2. en 3. kenbaar te maken, dat hij uit vaktechnisch oogpunt niets aan zijn verklaring kan wijzigen en dat gehouden ruggespraak met de afdeling vaktechniek van de beroepsorganisatie hem in de juistheid van zijn oordeel heeft bevestigd.

2.19 Tussen de door klaagsters sub 2. en 3. ingeschakelde gemachtigde en betrokkene is vervolgens zonder vrucht gecorrespondeerd.

### **3. De klacht**

3.1 Ten grondslag aan de door klaagsters ingediende klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klaagsters gegeven toelichting, de volgende verwijten:

- I. betrokkene heeft niet gehandeld conform de Nadere voorschriften controle en overige standaarden (NVCOS) doordat hij:
  - a. geen dan wel onvoldoende onderzoek heeft gedaan naar de juistheid c.q. deugdelijkheid en/of aanwezigheid van de controle-informatie c.q. de interne cijfers;
  - b. onvoldoende heeft ondernomen om afwijkingen van materieel belang zoals die tijdens de controle zijn geconstateerd nader te onderbouwen en/of te kwantificeren en/of aan klaagsters te communiceren;
  - c. op ondeugdelijke gronden een verklaring van oordeelonthouding heeft gegeven;
- II. betrokkene heeft gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen;
- III. betrokkene is ernstig tekort geschoten in de uitvoering van zijn werkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekening(en) van X3 c.s.;
- IV. betrokkene heeft ten onrechte geen geconsolideerde jaarrekeningen opgesteld voor klaagster sub 1. over de jaren 2010, 2011 en 2012, waardoor die jaarrekeningen niet een zodanig inzicht geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd.

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

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

4.1 Op grond van artikel 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) juncto artikel 51 Wet op de Accountants-administratieconsulenten (hierna: Wet AA), en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 31 Wta juncto artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de extern accountant-administratieconsulent bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta en Wet AA respectievelijk Wab 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 betrokkene is bij verweerschrift gesteld en ter zitting bepleit dat klaagsters niet ontvankelijk dienen te worden verklaard in hun klachtonderdeel IV. Daartoe heeft hij doen aanvoeren dat de driejaarstermijn uit artikel 22, eerste lid, Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) is overschreden.

4.2.1 Wat betreft het beroep op termijnoverschrijding geldt het volgende. Artikel 22, eerste lid, Wtra, zoals dat luidt sinds 1 januari 2014, bepaalt dat de Accountantskamer een klacht niet in behandeling neemt indien tussen het moment van het verweten handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar of meer is verstreken. Ook kan geen klacht meer worden ingediend indien op het moment van indienen van de klacht drie jaren zijn verstreken nadat klager heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten in strijd is met het bij of krachtens de Wta of de Wab bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2.2 De indiening van de klacht op 15 mei 2014 betekent dat indien klaagsters vóór 15 mei 2011 - aldus meer dan drie jaren voor het indienen van de klacht - hebben geconstateerd of redelijkerwijs hebben kunnen constateren hetgeen zij betrokkene thans verwijten, een klacht daarover te laat is.

4.2.3 Het staat vast dat betrokkene bij de samengestelde jaarrekening 2012 van klaagster sub 1. op 30 januari 2014 een samenstellingsverklaring heeft afgegeven. Betrokkene heeft bij gebrek aan wetenschap betwist dat hij bij de jaarrekeningen 2010 en/of 2011 van klaagster sub 1. een samenstellingsverklaring heeft afgegeven. Er zijn evenwel geen stukken overgelegd waaruit kan volgen dat en wanneer de samenstellingsverklaringen aangaande de jaarrekeningen 2010 en 2011 zijn afgegeven en dit is evenmin anderszins gebleken. Er valt daardoor niet in te zien dat klaagsters al voor 15 mei 2011 hebben geconstateerd dan wel redelijkerwijs hadden kunnen constateren wat zij met klachtonderdeel IV. nu aan betrokkene verwijten. Gelet daarop kan in het midden blijven of betrokkene bemoeienis heeft gehad met de samenstelling van de jaarrekeningen 2010 en/of 2011.

4.2.4 Betrokkene stelt, naar de Accountantskamer begrijpt, dat de keus om klaagster sub 1. niet te betrekken in de consolidatie met onder meer klaagsters sub 2. en 3. dateert van 2010 en destijds weloverwogen is gemaakt en dat zijn handelen of nalaten daarop voortbouwt. Volgens hem kunnen klaagsters zich thans vanwege die langer dan drie jaar bestaande wetenschap ter zake, daarover niet (meer) beklagen. De Accountantskamer volgt betrokkene niet in dat betoog. Betrokkene miskent dat hij zich bij het samenstellen van de jaarrekening 2012 (opnieuw) moest afvragen of de keus om klaagster sub 1. ook voor het boekjaar 2012 niet in de consolidatie te betrekken aanvaardbaar en in overeenstemming met de geldende regelgeving was.

4.2.5 De conclusie uit het vorenstaande is dat het beroep op niet-ontvankelijkheid faalt.

4.3 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, voor zover dit plaats had in de periode van 17 januari 2007 tot 1 januari 2014 worden getoetst aan de voor die periode geldende Verordening gedragscode (AA's) (VGC) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1, en voor zover dit plaats had ná 1 januari 2014 aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

4.4 Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klaagsters 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.

4.5 Wat betreft klachtonderdeel IV. aangaande het ten onrechte afgeven van een samenstellingsverklaring bij de enkelvoudige en niet-geconsolideerde jaarrekeningen 2010, 2011 en 2012 van klaagster sub 1., geldt het volgende.

4.5.1 Voor zover dit klachtonderdeel ziet op de jaarrekeningen 2010 en 2011 van klaagster sub 1. is het ongegrond. Klaagsters hebben wel gesteld dat betrokkene bij deze jaarrekeningen een samenstellingsverklaring heeft afgegeven, doch dit is door betrokkene bestreden. Klaagsters hebben geen stukken overgelegd waaruit kan blijken dat betrokkene bedoelde verklaringen heeft afgegeven, zodat zijn betrokkenheid ter zake niet aannemelijk is geworden. Het moet er dan ook in het kader van deze klachtprocedure voor gehouden worden dat betrokkene alleen bemoeienis heeft gehad met de jaarrekening 2012 van klaagster sub 1.

4.5.2 Het staat vast dat klaagster sub 1. aan het hoofd staat van een groep rechtspersonen en dat klaagster sub 1. daardoor krachtens het bepaalde in artikel 2:406 BW in beginsel gehouden is haar dochtermaatschappijen en haar overige groepsmaatschappijen te consolideren en aldus een geconsolideerde jaarrekening op te stellen. Klaagster sub 1. heeft daaraan in ieder geval in de jaren 2008 en 2009 uitvoering gegeven. Het staat evenzo vast dat klaagster sub 1. over het boekjaar 2012 heeft volstaan met het opstellen van een enkelvoudige jaarrekening. In de toelichting bij de jaarrekening 2012 is daarover vermeld dat gebruik is gemaakt van de vrijstelling voor consolidatie als bedoeld in artikel 2:407 lid 2 sub a. BW. In die bepaling is neergelegd dat consolidatie achterwege mag blijven indien bij de consolidatie de grenzen van artikel 2:396 BW niet zouden worden overschreden. Het gaat dan om consolidatie van de groep als geheel. Artikel 2:396 BW ziet op zogenaamde 'kleine' rechtspersonen, waarvan de grenzen aan de bovenzijde worden bepaald aan de hand van de waarde van het actief, de omvang van de omzet en het aantal werknemers op twee opvolgende balansdata.

4.5.3 Uit het verweerschrift en uit wat ter zitting is aangevoerd, is echter gebleken dat het niet consolideren van de dochter- en andere groepsmaatschappijen verband houdt met een daartoe strekkende wens van (de toenmalige directie van) klaagster sub 1. en haar vanaf 2010 bestaande voornemen de dochter- en groepsmaatschappijen af te stoten, althans 'op afstand te zetten'. Betrokkene heeft dienaangaande aangevoerd dat hij om die reden tot het oordeel is gekomen dat het vereiste inzicht niet gebaat was bij het in de consolidatie betrekken van de betreffende dochter- en groepsmaatschappijen.

4.5.4 De Accountantskamer stelt vast dat het door en namens betrokkene gestelde veeleer aansluit bij de in artikel 2:407 lid 1 sub c. BW bedoelde vrijstelling voor consolidatie en dat dat gestelde haaks staat op de in de toelichting bij de jaarrekening vermelde reden voor het niet opstellen van een geconsolideerde jaarrekening, zijnde - geparafraseerd - het zijn van een kleine groep rechtspersonen als bedoeld in artikel 2:396 jo 2:407 lid 2 sub a. BW. Betrokkene had dit tijdens zijn werkzaamheden voor klaagster sub 1. moeten (kunnen) constateren en aldus moeten constateren dat de door klaagster sub 1. ter zake verstrekte gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend waren als bedoeld in paragraaf 14. van NVCOS 4410 en (daardoor mogelijk) niet vrij van afwijkingen van materieel belang als bedoeld in paragraaf 15 van NVCOS 4410,

onder welke standaard betrokkene zijn werkzaamheden stelt te hebben verricht. Gesteld noch gebleken is welke aanvullende werkzaamheden betrokkene dienaangaande heeft verricht als bedoeld in paragraaf 13 van diezelfde standaard. Evenmin is uiteengezet of anderszins aannemelijk geworden dat de groep van klaagster sub 1. voldoet aan de consolidatievrijstelling conform artikel 2:407 lid 2 sub a. BW juncto artikel 2:396 BW; onduidelijk is gebleven op welke informatie betrokkene zich daarbij heeft gebaseerd en welke afweging hij dienaangaande heeft gemaakt. In dit verband overweegt de Accountantskamer dat het voornemen om de dochtermaatschappijen af te stoten al geruime tijd niet was gerealiseerd en alleen al daarom een herbeoordeling van het gebruik van de consolidatievrijstelling geboden was. Al om deze reden kan daardoor niet tot de conclusie worden gekomen dat betrokkene voldoende grond had voor het afgeven van zijn samenstellingsverklaring bij de jaarrekening 2012 van klaagster sub 1.

4.5.5 Anders dan betrokkene meent, valt evenmin in te zien dat het afzien van consolidatie kan worden gedragen door het gestelde voornemen tot vervreemding van de in de dochter- en andere groepsmaatschappijen aangehouden belangen.

4.5.5.1 Nog daargelaten dat, zoals hiervoor overwogen, deze grond niet aan de consolidatievrijstelling ten grondslag is gelegd, geldt dat toepassing van de in artikel 2:407 lid 1 sub a. BW bedoelde vrijstelling nader is ingekaderd in Richtlijn 217 'Consolidatie' van de Raad voor de Jaarverslaggeving, met name paragraaf 304 daarvan. In die paragraaf is tot uiting gebracht dat eenmaal geconsolideerde deelnemingen in de consolidatie blijven betrokken tot het moment van daadwerkelijke afstoting, in geval sprake is van de mogelijkheid van uitoefening van zeggenschap of de centrale leiding aanwezig is of anderszins sprake is van feitelijke beleidsbepaling als bedoeld in de paragrafen 201 tot en met 204 van RJ 217.

4.5.5.2 Betrokkene heeft niet uiteengezet over welke informatie hij heeft beschikt op basis waarvan hij tot de afweging kon komen dat in het boekjaar 2012 niet langer sprake was van (de mogelijkheid) van - geparafraseerd - zeggenschap, centrale leiding of feitelijke beleidsbepaling in voormelde zin. Het enkele feit dat de feitelijke leiding van klaagster sub 2. in het verslagjaar afweek van de feitelijke leiding van klaagster sub 1. is daarvoor bepaald ongenoegzaam, waarbij opmerking verdient dat betrokkene niet nader toelicht op grond waarvan klaagster sub 2. desondanks in de toelichting bij de jaarrekening 2012 is aangeduid als groepsmaatschappij.

4.5.5.3 Betrokkene heeft evenmin uiteengezet over welke informatie hij heeft beschikt en welke afweging hij heeft gemaakt voor zijn conclusie dat het vereiste inzicht - kennelijk doelend op het in artikel 2:362 BW e.v. neergelegde inzichtvereiste - meebracht dat klaagster sub 1. niet in de consolidatie betrokken diende te worden. Dit laat zich, gelet op het voorgaande, zonder nadere toelichting, die ontbreekt, ook niet inzien.

4.5.5.4 Ter zijde kan nog worden opgemerkt dat, gezien het bovenstaande, het de vraag is of kon worden volstaan met een samenstelling van de jaarrekening 2012 van klaagster sub 1. en of niet ter zake sprake was van een wettelijke controleplicht. Nu de klacht zich evenwel daartoe niet uitstrekt, zal de Accountantskamer dit verder onbesproken laten.

4.5.6 De conclusie uit het voorgaande is dat betrokkene niet tot de afgifte van een samenstellingsverklaring bij de enkelvoudige jaarrekening 2012 van klaagster sub 1.

had kunnen komen en dat zijn handelwijze dienaangaande in strijd is met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en van professioneel gedrag, een en ander als bedoeld in artikel A-100.4 sub c. en e. van de VGC en nader uitgewerkt in de hoofdstukken A-130 en A-150 van de VGC, thans in de artikel 2 sub d. en sub a. van de VGBA aangeduid met vakbekwaamheid en zorgvuldigheid respectievelijk professionaliteit. Klachtonderdeel IV. is derhalve gegrond.

4.6 Klachtonderdeel I sub a. stelt aan de orde of betrokkene voldoende controlewerkzaamheden heeft verricht, waarbij klaagsters hun verwijt daarover hebben verbonden aan i) de door betrokkene gestelde afwijkingen in de voorraad, zowel in aantallen als in prijzen, ii) de door betrokkene gestelde onzekerheid omtrent de vordering op (kleindochtermaatschappij) X3 France en iii) de staat van de administratieve organisatie / interne beheersing.

4.6.1 Aan de door de kantoorgenoot van betrokkene voor het verslagjaar 2011 uitgebrachte 'managementletter', als weergegeven in overweging 2.4, voor het verslagjaar 2012 komt niet de betekenis toe die zij daaraan toegekend willen zien. Het enkele feit dat in die managementletter staat vermeld dat 'de organisatie "in control" is', betekent geenszins dat betrokkene ten aanzien van het opvolgend verslagjaar zich zonder meer kon beperken tot (alleen) een systeemgerichte controle, laat staan dat betrokkene iedere verklaring van of door klaagsters voor een geconstateerd (materieel) verschil of andere afwijking zonder nadere verificatie voor juist had te houden. In dit geval staat vast dat na het boekjaar 2012 de directie van klaagster sub 2. is vervangen en dat de nieuwe directie voorafgaand aan de aanvang van de controlewerkzaamheden betreffende dat boekjaar 2012 de administratieve organisatie / interne beheersing is gaan herinrichten, terwijl in de door klaagsters aangehaalde managementletter in punt 10. de nodige bedenkingen/ aandachtspunten zijn vermeld omtrent de voorraadadministratie. Dit betekent dat alleszins is te billijken dat betrokkene gegevensgericht is gaan controleren en zich niet heeft verlaten op de vanuit de leiding van klaagsters sub 2. en sub 3. aangereikte informatie. In zoverre is het klachtonderdeel ongegrond.

4.6.2 Wat betreft de voorraad in aantallen geldt dat ter zitting is gebleken dat die ultimo 2012 bestond uit zo'n 17.000 artikelsoorten. Het staat vast dat in de laatste weken die voorraad is geïnventariseerd, maar ook dat die inventarisatie enkele weken heeft geduurd, waarbij de in- en uitstroom van artikelen in het magazijn is voortgegaan. Medewerkers van het kantoor van betrokkene zijn bij die inventarisatie slechts deels aanwezig geweest en hebben daarbij steekproefsgewijs tellingen vergeleken met fysieke voorraad en vice versa.

Klaagsters hebben niet bestreden dat daarbij relevante verschillen zijn geconstateerd doch gesteld dat die geconstateerde verschillen in aantallen per saldo hebben geleid tot een verschil in waarde van € 86.000, welk verschil door hen, zo begrijpt de Accountantskamer hen, als niet materieel wordt gezien. Daarmee miskennen klaagsters echter dat niet het gesaldeerde verschil in aantallen bepalend is doch de onderliggende absolute aantallen.

Klaagsters hebben niet bestreden dat de verschillen in absolute aantallen op basis van de in december 2012 uitgevoerde als ook op basis van de in januari 2014 uitgevoerde, uitgebreide steekproef wel materieel waren, op basis van de daaraan toe te kennen waarde. Anders dan klaagsters menen, levert het gegeven dat de voorraadinventarisatie 2013 en het verloop in 2013, wat betreft de belangrijkste verschillen, volgens hen aansluit bij de uitdraaien uit de administratie per einde 2012 geen controle-informatie op die

betrokkene op het aspect van verschillen in aantallen als toereikend had moeten accepteren. Gesteld noch gebleken is welke andere controlewerkzaamheden betrokkene in het gegeven tijdsbestek had kunnen uitvoeren teneinde omtrent de aantallen een hogere mate van zekerheid te verkrijgen.

In zoverre is dit klachtonderdeel eveneens ongegrond.

4.6.3 Wat betreft de waardering / de prijzen van de voorraad geldt dat betrokkene heeft aangevoerd dat in voormelde steekproef van 373 artikelsoorten voor 254 artikelen een externe factuur is gevonden en dat voor de overige 119 artikelen geen dan wel slechts een interne factuur voorhanden bleek en dat daardoor van 32% van de in de steekproef gevallen artikelen de prijzen niet konden worden vastgesteld. Voorts heeft betrokkene aangevoerd dat aangaande de 254 gecontroleerde artikelen op basis van de totale verschillen een materieel verschil is geconstateerd, en dat daarnaast de waarde van de 119 artikelen waarvan de prijzen niet konden worden vastgesteld 38% bedroeg van de waarde van die in de steekproef gevallen artikelen.

In wat klaagsters daartegen hebben aangevoerd, ook indien wordt uitgegaan van de door hen gestelde getallen, ligt onvoldoende grond om die bevindingen voor onjuist te houden. Dat aangaande 18 artikelsoorten de prijs niet meer kon worden geverifieerd doordat de fiscale bewaartermijn van de onderliggende gegevens inmiddels was verstreken, zoals klaagsters aanvoeren, ontbeert hier relevantie en levert geen argument op dienaangaande geen controle-informatie te hoeven hebben. Daarnaast staat vast dat van één artikel het onderliggende dossier ontbrak, zodat tezamen van 5% van de in de steekproef gevallen 373 artikelsoorten geen controle-informatie voorhanden bleek (19 dossiers volgens klaagsters; 40 dossiers volgens betrokkene). Dat deze uitkomst geen betekenis, althans niet diezelfde betekenis, zou kunnen toekomen voor de gehele voorraad van circa 17.000 artikelsoorten, laat zich zonder nadere toelichting, die ontbreekt, niet inzien. Anders gezegd, klaagsters hebben niet aannemelijk kunnen maken waarom de uitkomst van die deelwaarneming desondanks een basis bood voor een verantwoorde conclusie ten aanzien van de niet geselecteerde en daardoor niet gecontroleerde artikelsoorten.

Het voorgaande geldt in versterkte mate indien daarbij wordt betrokken dat van 47 artikelsoorten (volgens betrokkene van 79 artikelsoorten) slechts een interne factuur voorhanden was en geen externe inkoopfactuur. Tegen de achtergrond van wat NVCOS 500 inzake controle-informatie bepaalt, is alleszins te billijken dat betrokkene die interne facturen niet als toereikende controle-informatie heeft aangemerkt.

Uit een en ander volgt dat betrokkene van bijna 1/5e deel van de onderzochte artikelsoorten geen adequate controle-informatie heeft verkregen. Klaagsters hebben niet uiteengezet op welke wijze betrokkene voor die artikelsoorten nog andere informatie had kunnen verzamelen, die vanwege de relevantie en betrouwbaarheid daarvan als voldoende en geschikt zou hebben kunnen gelden.

Het voorgaande brengt mee dat dit klachtonderdeel in zoverre eveneens ongegrond is.

4.6.4 Wat betreft de vordering op X3 France geldt dat aan klaagsters sub 2. en sub 3. in de in overweging 2.4 bedoelde 'managementletter 2011' van 18 januari 2013 in het vooruitzicht is gesteld dat bij de controle van de jaarrekening 2012 de Franse deelneming, daaronder begrepen de vordering op deze entiteit en het debiteurenrisico dienaangaande, expliciet aandacht zou krijgen, in welk kader is aangekondigd dat contact zou worden gelegd met de Franse accountant om diens dossier integraal door

te nemen. Uit de 'managementletter 2011' blijkt dat een en ander verband houdt met de als gebrekkig ervaren informatiestroom van X3 France.

Gesteld noch gebleken is echter dat betrokkene aan die aankondiging, nadat aan hem in november 2013 de opdracht is verstrekt tot controle van de jaarrekening 2012, in enigerlei vorm uitvoering heeft gegeven. In de opdrachtbevestiging van 12 november 2013 is niet aan die aankondiging gerefereerd noch anderszins tot uiting gebracht dat een rechtstreeks contact van (het kantoor van) betrokkene met de Franse accountant ('expert comptable' de heer [G]) en een integrale beschouwing van diens dossier niet (meer) noodzakelijk werd geacht dan wel niet (meer) mogelijk werd geacht, al dan niet mede gelet op het korte tijdsbestek waarbinnen de controle 2012 had plaats te vinden. Van een deskundig en zorgvuldig handelend accountant had mogen worden verwacht dat hij een en ander expliciet bij zijn opdrachtgever aan de orde had gesteld en dat hij had aangegeven welk effect het uitblijven van rechtstreeks contact met de Franse accountant en een integrale beschouwing mogelijk zou kunnen hebben voor de bevindingen omtrent de in de jaarrekening 2012 opgenomen vordering op X3 France. Dit heeft betrokkene nagelaten.

Uit het verslag d.d. 2 december 2013 van de bespreking van de controle-bevindingen blijkt dat betrokkene de onzekerheid met betrekking tot deze vordering ook dermate groot achtte dat hij inschatte dat die onzekerheid effect zou hebben op de af te geven verklaring. Tegen die achtergrond en de vervolgens bij klaagsters sub 2. en sub 3. gerezen bezwaren valt dan naar het oordeel van de Accountantskamer niet in te zien waarom betrokkene niet alsnog onverwijld rechtstreeks contact heeft opgenomen met de Franse accountant.

Uit de stukken blijkt dienaangaande niet meer dan dat betrokkene op 16 januari 2014 aan (de financieel manager van) klaagsters sub 2. en sub 3. de vragen heeft gesteld als weergegeven in overweging 2.12. Allereerst valt niet in te zien dat betrokkene niet eerder dergelijke vragen heeft gesteld. Voorts zien die vragen alleen op van klaagsters sub 2. en 3. en van X3 France te verkrijgen informatie en niet ook op informatie te verstrekken door de Franse accountant. Uit het in overweging 2.13 vermelde e-mailbericht van 24 januari 2014 blijkt dat betrokkene geen nadere informatie van de Franse accountant heeft verkregen doch enkel informatie uit de administratie van klaagsters sub 2. en 3. en een saldobestemming van de heer [H] van X3 France.

De slotsom is dan ook dat betrokkene meer onderzoek had moeten en kunnen doen omtrent de vordering op X3 France. In zoverre is het klachtonderdeel gegrond.

4.7. Klachtonderdeel I sub b. houdt een verwijt in over het niet (voldoende) nader onderbouwen en/of kwantificeren van en communiceren over geconstateerde afwijkingen van materieel belang.

4.7.1 Voor zover dit verwijt ziet op het niet (voldoende) kwantificeren dan wel onderbouwen moet worden vastgesteld dat (een assistent van) betrokkene in het in overweging 2.13 bedoelde e-mailbericht van 24 januari 2014 uitvoerig ingaat op de bevindingen van de aanvullende werkzaamheden en dat daarbij zowel aantallen als bedragen zijn benoemd. Met (in ieder geval) deze uiteenzetting heeft betrokkene in voldoende mate aan klaagster sub 2. en sub 3. kenbaar gemaakt op welke aspecten van welke posten, en waarom, de aangeleverde controle-informatie zijn inziens niet toereikend was en zijns inziens te veel ruimte liet voor onzekerheid, en dat een en ander materieel was. Het verwijt treft in zoverre dan ook geen doel.

4.7.2 Voor zover het verwijt ziet op het niet voldoende communiceren over geconstateerde afwijkingen van materieel belang, is dat, gelet op wat hiervoor in overweging 4.6.4, met name de vierde en vijfde alinea daarvan, is overwogen, terecht aan betrokkene gemaakt. In zoverre is klachtonderdeel I. sub b. gegrond.

4.8 Met hun klachtonderdeel I. sub c. verwijten klaagsters betrokkene dat hij ten onrechte bij de jaarrekening 2012 van klaagsters sub 2. en 3. tot een verklaring van oordeelonthouding is gekomen.

4.8.1 De Accountantskamer stelt vast dat klaagsters noch betrokkene de bij de jaarrekening 2012 afgegeven verklaring van oordeelonthouding als productie in deze tuchtprocedure hebben ingebracht. Als productie is wel ingebracht de door betrokkene op 30 januari 2014 uitgebrachte 'managementletter' aangaande de jaarrekening 2012. In punt 11. van die 'managementletter' is beschreven dat drie aangelegenheden tot de verklaring van oordeelonthouding hebben geleid, te weten: i) het ontbreken van een recente bevestiging bij de jaarrekening 2012, ii) het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie inzake het bestaan van materiële verschillen in de post voorraden, zowel naar aantallen als op prijzen, en iii) het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent de waardering van de vordering op X3 France. Betrokkene heeft desgevraagd ter zitting bevestigd dat de door hem - eveneens op 30 januari 2014 - afgegeven verklaring op die drie aangelegenheden steunt. Dienaangaande geldt het volgende.

4.8.2 Inzake een door een entiteit af te geven bevestiging bij de jaarrekening geeft NVCOS 580 'schriftelijke bevestigingen' nadere voorschriften. In paragraaf 14. is bepaald dat de datum van de schriftelijke bevestiging zo dicht als mogelijk dient te liggen bij de datum van de controleverklaring. Paragraaf 20. bepaalt - geparafraseerd - dat indien een schriftelijke bevestiging over de verantwoordelijkheid voor het opgestelde financieel overzicht en de volledigheid van verschaft informatie en van in dat overzicht verwerkte transacties, een en ander als bedoeld in de paragrafen 10. en 11., ontbreekt, de accountant een oordeelonthouding dient te formuleren. In dit geval dateerde de eerder afgegeven bevestiging van 29 november 2013 en zijn er nadien twee maanden verstreken. Gelet op dat tijdsverloop heeft betrokkene op goede grond opnieuw een bevestiging aan klaagster sub 2. gevraagd. Het staat vast dat klaagster sub 2. vervolgens op 29 januari 2014 heeft gesteld het niet eens te zijn met de bevindingen uit de controle, waarna zij op 30 januari 2014 de in overweging 2.15 aangehaalde sommatie heeft gedaan. Betrokkene mocht een en ander zo opvatten dat daarmee aan de orde was de in sub b. van paragraaf 20 van NVCOS 580 beschreven situatie, te weten dat het management van klaagster sub 2. de bevestiging niet verschaft en ook niet in de zeer nabije toekomst zal gaan verschaffen. De conclusie uit een en ander is dat voor zover de oordeelonthouding is gebaseerd op het ontbreken van bedoelde bevestiging, zulks niet zonder grond is geweest. In zoverre faalt het klachtonderdeel.

4.8.3 Uit wat hiervoor in de overwegingen 4.6.2 en 4.6.3 is weergegeven, volgt dat betrokkene voldoende controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd omtrent de post voorraden en dat niet is gebleken dat hij in dat verband anderszins informatie had kunnen verkrijgen die als toereikend kon gelden. Een en ander kan het oordeel van betrokkene dragen dat hij over onvoldoende informatie beschikte om daarop, wat betreft deze post, een controleoordeel te baseren. Hieruit volgt dat de verklaring van oordeel-

onthouding in zoverre evenmin deugdelijke grondslag kan worden ontzegd, zodat het klachtonderdeel in die zin eveneens doel mist.

4.8.4 Zoals hiervoor in overweging 4.6.4 is overwogen, heeft betrokkene omtrent de vordering op X3 France, welke vordering van materieel belang was, onvoldoende controlewerkzaamheden verricht. Er is daardoor geen deugdelijke grondslag voor het standpunt dat betrokkene geen toereikende controle-informatie heeft kunnen verkrijgen over de waardering van die vordering. Dit betekent dat in die zin opgevat dit klachtonderdeel gegrond is.

4.8.5 Hetgeen hiervoor in overweging 4.8.4 is overwogen, brengt echter niet mee dat betrokkene de verklaring van oordeelonthouding ten onrechte heeft afgegeven, welke stelling klaagsters in het kader van dit klachtonderdeel eveneens hebben betrokken. Hetgeen in de overwegingen 4.8.2 en 4.8.3 is overwogen, staat immers aan zo'n conclusie in de weg. In zoverre is het klachtonderdeel ongegrond.

4.9 Wat betreft het in klachtonderdeel II. vervatte verwijt dat betrokkene in strijd heeft gehandeld met de fundamentele beginselen als bedoeld in de VGC, althans de VGBA, geldt dat dat verwijt, behoudens hetgeen hierna wordt overwogen, geen zelfstandige betekenis heeft. Voor het overige zal dat klachtonderdeel dan ook onbesproken blijven.

4.9.1 Klaagsters verwijten betrokkene dat hij het fundamentele beginsel van objectiviteit als bedoeld in artikel A-100.4 sub b. van de VGC, althans in artikel 11 van de VGBA heeft geschonden. Klaagsters verbinden dit verwijt aan de inspanningen van [D] als bedoeld in overweging 2.7 teneinde de opdracht voor de controle van de jaarrekeningen van klaagsters sub 2. en sub 3. voor het kantoor van betrokkene te behouden. Nog daargelaten dat niet valt in te zien dat [D] zich daarbij laakbaar heeft opgesteld en of betrokkene daarvoor enige tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid zou dragen, geldt dat uit niets blijkt - en klaagsters dit ook niet hebben gesteld - dat en met welk gevolg het oordeel en/of afwegingen van betrokkene zijn aangetast als bedoeld in de hier bedoelde bepalingen. Dit klachtonderdeel is daarom in zoverre ongegrond.

4.9.2 Klaagsters hebben gesteld dat betrokkene zonder toestemming daartoe de (concept)jaarrekening 2012 van klaagster sub 2. en sub 3. op 5 december 2013 heeft doen deponeren en dat die handelwijze in strijd is met het fundamentele beginsel van professioneel gedrag als bedoeld in artikel A.100.4 sub e. van de VGC. Nadat betrokkene onder verwijzing naar e-mailcorrespondentie heeft aangevoerd dat de deponering op verzoek en met instemming van (de financieel manager van) klaagster sub 2. heeft plaatsgevonden, hebben klaagsters doen aanvoeren dat zij niet met deze e-mailcorrespondentie bekend waren. Wat er ook zij van die stelling, daardoor is niet aannemelijk geworden dat betrokkene dienaangaande een verwijt treft. Ook in zoverre is dit klachtonderdeel ongegrond.

4.10 Gelet op wat hiervoor is overwogen, heeft klachtonderdeel III., stellend dat betrokkene tekort is geschoten in de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden, geen zelfstandige betekenis en kan dit onderdeel eveneens onbesproken worden gelaten.

4.11 De conclusie is dat de klacht in haar onderdelen I. sub a. (deels), I. sub b. (deels), I. sub c. (deels) en IV. gegrond is en voor het overige ongegrond.

4.12 Als de Accountantskamer (een onderdeel van) een klacht geheel of gedeeltelijk gegrond verklaart, kan zij een maatregel opleggen. Bij de beslissing omtrent het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van de verzuimen van de betrokkene en de omstandigheden waaronder deze zich hebben voorgedaan. Daarbij heeft de Accountantskamer er mede op gelet dat betrokkene op een basaal vraagstuk als die van het al dan niet voldoen aan de voorwaarden voor een vrijstelling van consolidatie geen enkele werkzaamheid lijkt te hebben verricht en enkel heeft volstaan, hoewel het dossier / de opdrachtgever voor hem nieuw was, met het zonder meer overnemen en aanvaarden van een eerder tot uitgangspunt genomen wijze van verslaggeving. De passiviteit van betrokkene dienaangaande moet als zorgelijk worden betiteld. Voorts treft betrokkene een verwijt van het niet uitvoeren van voldoende controlewerkzaamheden op een post van materieel belang, daar waar aan klaagsters sub 2. en 3. juist een onderzoek in detail in het vooruitzicht was gesteld.

Anderzijds is meegewogen dat betrokkene niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld en niet aannemelijk is geworden dat klaagsters concreet nadeel hebben ondervonden van de geconstateerde verzuimen van betrokkene. In dat laatstbedoelde verband geldt dat betrokkene weliswaar op één onderdeel dat aan zijn verklaring van oordeelonthouding ten grondslag ligt, onvoldoende controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd doch dit niet betekent dat die verklaring ten onrechte is afgegeven. Tot slot heeft de Accountantskamer er acht op geslagen dat door en namens klaagsters grote - zelfs bovenmatige - druk op betrokkene is uitgeoefend alsnog de door klaagsters gewenste verklaring af te geven en betrokkene deze druk heeft weerstaan.

Alles afwegende acht de Accountantskamer de maatregel van berisping passend en geboden.

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

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

verklaart de klacht in de onderdelen I. sub a. (deels), I. sub b. (deels), I. sub c. (deels) en IV. gegrond als hiervoor weergegeven;

verklaart de klacht in de overige onderdelen, voor zover daaraan zelfstandige betekenis was toe te kennen, ongegrond;

· legt ter zake aan betrokkene de maatregel op van **berisping**;

· verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.



· verstaat dat betrokkene, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra het door klagsters betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan hen vergoedt.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. E.W. Akkerman en mr. H. de Hek (rechterlijke leden) en Th.A. Verkade RA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 24 november 2014.

\_\_\_\_\_  
secretaris

\_\_\_\_\_  
voorzitter

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

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klagsters, betrokkenedan 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.