

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 13/1438 en 13/1439 Wtra AK

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met de nummers 13/1438 en 13/1439 Wtra AK van 24 januari 2014 van

de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid
X,
statutair gevestigd te [plaats] en kantoorhoudende te [plaats],
K L A A G S T E R,
vertegenwoordigd door haar bestuurder X2,

t e g e n

1) **Y1**,
en
2) **Y2**,
beiden registeraccountant
en kantoorhoudende te [plaats],
B E T R O K K E N E N,
raadvrouw: mr. N.E.N. de Louwere.

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 2 juli 2013 ingekomen klaagschrift van 28 juni 2013, met bijlagen;
- een op 12 juli 2013 ingekomen brief van klagster van 11 juli 2013, met bijlagen, behelzende een aanvulling op het klaagschrift;
- het op 9 september 2013 ingekomen - ongedateerde - verweerschrift, met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 29 november 2013, waar aanwezig waren - aan de zijde van klagster - haar vertegenwoordiger X2, vergezeld van A, CFO van klagster, en - aan de zijde van betrokkenen - 1) Y1 RA en 2) Y2 RA in persoon, vergezeld van mw. mr. N.E.N. de Louwere, advocaat te Waalre.

1.3 Partijen hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten (klaagster aan de hand van een pleitnota) en/of toegelicht en doen antwoorden en/of geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Betrokkenen sub 1) en sub 2) zijn ingeschreven in het accountantsregister op 18 juni 1997 respectievelijk 3 februari 1993 en zijn beiden als openbaar accountant werkzaam bij Accountantskantoor1 te [plaats] (hierna: Accountantskantoor1).

2.2 Klaagster is een 100% dochter van BV1. Enig aandeelhoudster van BV1 is BV2. Als bestuurder is de heer X2 (hierna: X2) alleen/zelfstandig bevoegd.

2.3 In november 2011 is X2 samen met de CFO van klaagster, dhr. A, besprekingen begonnen met de eigenaren van BV3 (de heer en mevrouw B en C) over een eventuele overname van de vennootschappen BV4 (hierna : BV4) en BV5 (hierna: BV5), beide gevestigd te [plaats] en voor 100% eigendom van BV3. In de onderhandse koopovereenkomst, die op 5 januari 2012 werd gesloten, werd vastgelegd dat klaagster door middel van een aandelentransactie BV4 en BV5 wenste over te nemen van BV3. Partijen wilden snel tot zaken komen en daarom werd bewust afgezien van een due diligence. In de koopovereenkomst staat vermeld dat uitgegaan werd van *“het feit dat het eigen vermogen in de lijn zal liggen met de jaarrekening 2010 en aan koper verstrekte (interne, niet gecontroleerde) tussentijdse informatie tot en met november 2011 en last estimate 2011”*. De levering van de aandelen heeft plaatsgevonden bij notariële akte van 1 maart 2012.

2.4 Omdat de financierende bank dit wenste, werd intussen Accountantskantoor1 opdracht verleend tot een controle van de jaarrekeningen van BV4 en BV5 over het boekjaar 2011. De door Accountantskantoor1 aan het bestuur van deze vennootschappen gezonden bevestigingen van de opdracht hiertoe van 11 januari 2012 zijn beide namens Accountantskantoor1 door betrokkene sub 1) ondertekend en voor akkoord namens de desbetreffende vennootschap door X2 ondertekend, die vanaf de datum van de koopovereenkomst (5 januari 2012) de feitelijke directie van BV4 en BV5 had overgenomen.

2.5 Na interim- en eindejaarscontrolewerkzaamheden ter zake, waarbij betrokkene sub 2) met ingang van de eindejaarscontrole betrokken is geweest, heeft betrokkene sub 1) op 9 mei 2012 bij zowel de jaarrekening 2011 van BV4 als de jaarrekening 2011 van BV5 - die beide waren samengesteld door (medewerkers van) het [plaats] accountantskantoor2- een goedkeurende verklaring afgegeven.

3. De klacht

3.1 Het klaagschrift houdt - naar de Accountantskamer begrijpt en ook betrokkenen hebben begrepen - in dat betrokkenen, ondanks alle voorbehoud als omschreven in

de opdrachtbevestiging en de oordeelsverklaringen, ten onrechte de - door Accountantskantoor² samengestelde - jaarrekeningen 2011 van BV4 en BV5 volledig en zonder enige wijziging hebben overgenomen en dat betrokkene sub 1) daarbij ten onrechte goedkeurende verklaringen heeft afgegeven.

3.2 In het kader van voormeld verwijt heeft klaagster - zo begrijpt de Accountantskamer en hebben ook betrokkenen kunnen begrijpen - in het bijzonder aangevoerd dat die jaarrekeningen geen getrouw beeld geven van het vermogen en het resultaat over het jaar 2011 van genoemde vennootschappen, nu in die jaarrekeningen - gelet op het grote aandeel incurante producten in de voorraad - de voorziening op de voorraad te laag was opgenomen.

3.3 Betrokkenen zouden aldus hebben gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrag- en beroepsregels, vastgelegd in de Verordening Gedragscode (RA's) (hierna: de VGC).

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

4.2 Bij de beoordeling van de klacht wordt vooropgesteld dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klaagster is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van (gemotiveerde) betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountants tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gehandeld.

4.3 Aangezien het handelen en/of nalaten van betrokkenen waarop de klacht betrekking heeft plaats had ná 1 januari 2007, moet het worden getoetst aan de sindsdien vigerende VGC, in het bijzonder de delen A (de gedragscode voor iedere accountant) en B1 (de gedragscode voor de openbaar accountant) daarvan.

4.4 Met betrekking tot het hiervoor onder 3. weergegeven verwijt aan betrokkenen is namens klaagster - onder meer en zakelijk weergegeven - het volgende aangevoerd. Gedurende 2012 rees bij klaagster de vraag of de waarde van de voorraad wel juist was voorgesteld. Deze vraag is mede na een grondige interimcontrole en controle van de jaarrekeningen 2012 door Accountantskantoor³, ontkennend beantwoord. Het gevolg hiervan was dat de jaarrekeningen 2011 van BV4 en BV5 met respectievelijk EUR 440.976 en EUR 119.976 negatief met terugwerkende kracht moesten worden aangepast.

4.5 Door of namens betrokkenen is hiertegen - onder meer en zakelijk weergegeven - het volgende ingebracht:

Voorafgaand aan de start van de controle in maart 2012 heeft X2 aan Accountantskantoor1 de opdracht gegeven om de accountantscontrole uit te voeren met betrekking tot de jaarcijfers 2011 van BV4 en BV5. In deze opdrachtbevestiging zijn geen bijzondere bepalingen ten aanzien van de overname dan wel de voorraadcontrole opgenomen. Op 7 februari 2012 zijn de conceptcijfers 2011 besproken tussen de familie B/C en klaagster, alsmede Accountantskantoor2, die de jaarcijfers namens de directie van BV5 en BV4 in concept hebben samengesteld. In dat gesprek is onder andere de voorziening incurant aan de orde geweest. Betrokkenen zijn bij dit gesprek niet aanwezig geweest. Op 12 februari 2012 heeft de controller van klaagster - A - per e-mail bevestigd dat de waarde van de voorziening incurant ongewijzigd kan blijven. Op 9 mei 2012 hebben betrokkenen de controle afgerond en heeft betrokkene sub 1) een goedkeurende verklaring bij beide jaarcijfers 2011 afgegeven. Op 9 mei 2012 heeft X2 namens beide vennootschappen een bevestiging bij de jaarrekening afgegeven. Wanneer de klacht zo moet worden gelezen dat door toedoen van betrokkenen de incurante voorraad geen getrouw beeld zou vertonen, merken betrokkenen daarover het volgende op.

Gelet op het gestelde bij punt 3 is het klaagschrift verre van volledig. Ter toelichting geldt het volgende. Betrokkene Y2 is geen eindverantwoordelijk accountant en heeft de verklaring ook niet ondertekend. Het is dan ook niet duidelijk wat hem precies verweten wordt, nu het gemaakte verwijt over de voorraad wordt gerelateerd aan de afgegeven verklaring. Reeds op die grond dient de klacht tegen Y2 ongegrond te worden verklaard.

Voor de stelling dat door toedoen van een van de betrokkenen de voorziening incurant geen getrouw beeld zou vertonen, ontbreekt een deugdelijke onderbouwing. Uit de bijlagen 7 en 8 kan deze conclusie immers niet worden getrokken. Klaagster geeft daarin niet aan in hoeverre daaruit moet blijken waarom de eerdere opgaven alsnog niet juist zouden blijken te zijn. Het enkele feit dat in de loop van de tijd een verschil zou zijn ontstaan, is onvoldoende grond voor een verwijt. Er kunnen ook niet aan betrokkenen toe te rekenen omstandigheden zijn opgetreden die een verklaring geven voor een eventueel verschil.

Alsdan zal moeten komen vast te staan dat betrokkenen onvoldoende of ondeugdelijke werkzaamheden zouden hebben verricht. Daartoe stelt klaagster niets. Men volstaat met de stelling dat er sprake zou zijn van verschillen, zonder dat een relatie wordt gelegd met de concrete controlewerkzaamheden onder verantwoordelijkheid van een of beide betrokkenen. Bijlagen 5 en 6 worden gepresenteerd met de kop "bepaling incurante voorraad BV4 2011 door Accountantskantoor1" en "bepaling incurante voorraad BV5 2011 door Accountantskantoor1". Daarmee wordt (meer dan) de suggestie gewekt dat het document geproduceerd is door de accountantsorganisatie Accountantskantoor1. De ondernemingen hebben echter zelf deze stukken geproduceerd en deze overhandigd aan de accountantsorganisatie, die deze na bestudering aan het dossier heeft toegevoegd. De documenten zijn daarmee niet afkomstig van betrokkenen. Dat zou ook onlogisch zijn, omdat het niet de taak van de controlerend accountant is om de voorraad te bepalen; dat is immers aan de onderneming zelf voorbehouden. Als productie 3 en 4 leggen betrokkenen over alle documenten uit de dossiers 2011 van beide vennootschappen welke betrekking hebben op de controle van de voorraad en de bepaling van de voorziening incurantheid.

Klaagster merkt op dat de samengestelde cijfers zonder enige wijziging zijn overgenomen door betrokkenen. Wat zij daarmee wil betogen, is onduidelijk. Klaagster verzuimt in ieder geval te vermelden dat zij zelf verantwoordelijk is voor de samengestelde cijfers. Zij heeft weliswaar Accountantskantoor2 opdracht gegeven de jaarrekening samen te

stellen, maar daarmee blijft het vanzelfsprekend een jaarrekening onder verantwoordelijkheid van de directie van de betreffende vennootschap. Deze jaarrekeningen zijn vervolgens door de directie ter beschikking gesteld aan de accountantsorganisatie met het verzoek deze samengestelde jaarrekening te controleren. Het feit dat een accountantscontrole niet tot wijzigingen in de oorspronkelijk door de directie opgestelde jaarcijfers leidt, is vanzelfsprekend als zodanig geen maatstaf voor de kwaliteit van de uitgevoerde accountantscontrole.

Zowel BV4 als BV5 hebben de LOR ondertekend. Klaagster was al eigenaar ten tijde van het uitvoeren van de werkzaamheden en daarbij betrokken. De koopovereenkomst is gesloten op 5 januari 2012 en de aandelen zijn geleverd op 1 maart 2012. De balanscontrole is eind maart 2012 uitgevoerd. Aldus klaagt klaagster feitelijk over haar eigen handelen. Zij is immers zowel verantwoordelijk voor de LOR en de aangeleverde samengestelde cijfers, inclusief de door haar vastgestelde voorraad. Klaagster stond erbij en keek ernaar. Zij is dus niet een derde partij die zich achteraf geconfronteerd weet met de resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden. Bovendien is uit de dossierstukken gebleken dat Accountantskantoor3 koper steeds terzijde heeft gestaan.

Betrokkenen hebben in het kader van de werkzaamheden de voorraad geïnventariseerd aan het einde van het boekjaar 2011. De accountantsorganisatie heeft een deelwaarneming uitgevoerd met betrekking tot de inventarisatie en daaruit bleken geen significante verschillen. Daarnaast heeft het controleteam de voorraad individueel bekeken aan de hand van de door de vennootschappen samengestelde en ter beschikking gestelde stukken. Er is ook een cijferbeoordeling uitgevoerd en hiervan is een spreadsheet opgemaakt. In het kader van de verkoop zijn ook afspraken gemaakt over producten die niet overgenomen werden. Deze producten zijn afgeboekt van de voorraad. De jaarrekening is opgesteld door koper. Deze heeft in overleg met verkoper de voorraad bekeken en gewaardeerd. Er was sprake van een tegengesteld belang tussen koper en verkoper. Partijen waren in dezelfde branche werkzaam en deden al lang zaken met elkaar en kenden daarom ook de producten en de courantheid daarvan door en door. De werkzaamheden zijn verricht in overeenstemming met de Nederlandse Controlestandaarden.

Voorts blijkt uit het dossier dat het voorraadverloop in 2011 niet significant afwijkt van eerdere jaren. Het enige bijzondere in 2011 was het product genaamd product1 bij BV4. Wanneer dat product in de zogenaamde herziene berekeningen zou zijn meegenomen, dan is dat ten onrechte. Het product met een voorraadwaarde tegen kostprijs van omstreeks € 200.000,00 is namelijk niet overgenomen door klaagster en levert haar dus geen nadeel op. Daarnaast is een deel van de voorraad vernietigd.

Uit het voorgaande blijkt dat behalve de verantwoordelijkheid voor de LOR en de samengestelde jaarcijfers klaagster ook verantwoordelijk is voor de vastgestelde voorraad. Wat klaagster immers stelt is dat hetgeen zij met al haar kennis en kunde tezamen met verkoper heeft vastgesteld achteraf onjuist is en betrokkenen dit hadden moeten begrijpen. Gelet op het feit dat een accountant voor de technische en commerciële beoordeling afhankelijk is van de opdrachtgever, is dit een volstrekt onhoudbaar standpunt.

4.6 De Accountantskamer overweegt met betrekking tot de klacht dat, wat er ook zij van al hetgeen namens betrokkenen als verweer is aangevoerd, aannemelijk is geworden dat betrokkenen - zoals zij ter zitting ook hebben erkend - zich geen *zelfstandig* oordeel hebben gevormd over de (in)courantheid van de voorraden van de ondernemingen, terwijl die voorraden een substantieel onderdeel van de waarde van de vennootschappen BV4 en BV5 vormden en dat zij bij hun controle wat betreft de (in)courantheid van

de (gehele) voorraad zich voornamelijk hebben gebaseerd op door de onderneming aangereikte overzichten en daarbij afgegeven informatie en bevestigingen en dat een analyse zich de facto alleen heeft gericht op de door de onderneming aangeleverde lijst van incurante goederen door uit (alleen) die lijst middels een steekproef te beoordelen of goederen daadwerkelijk als incurant konden worden aangemerkt.

Onder de - bij betrokkenen bekende - omstandigheden:

- dat er een koopovereenkomst was, inhoudende dat klaagster de beide vennootschappen zou overnemen,
- dat een derde (een bank als financier) belang had bij een juiste accountantsverklaring bij de jaarrekeningen 2011 van de vennootschappen BV4 en BV5 en
- dat het kantoor van betrokkenen als accountant al jarenlang betrokken is geweest bij de betreffende vennootschappen en het hen kenbaar was, zoals ter zitting bevestigd, dat in ieder geval tot en met 2009 de beheersing van de processen rondom de goederenbeweging binnen de bedrijven onvoldoende was om tot het afgeven van een goedkeurende verklaring te kunnen komen en dat pas in 2010 e.e.a. op orde leek te zijn gekomen,
- maar dat gezien punt 4.4 van het eindejaarscontrolememo 2011 blijkt dat de interne organisatie met betrekking tot het bepalen van incurantheid van de voorraad ook in 2011 nog steeds verbetering behoefde, moet worden geoordeeld dat het betrokkenen te dezen bij de door hen uitgevoerde controle, gezien de te beperkte opzet wat betreft het bepalen van de incurantheid van de voorraad, heeft ontbroken aan een voldoende professioneel kritische instelling als bedoeld onder randnummer 15 juncto A18 e.v. in standaard 200 van de Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden, versie per 15 januari 2011 (NVCOS 200), en dat zij deze standaard ook overigens, alsook NVCOS 500, beide wat betreft de aan controle-informatie te stellen eisen, niet behoorlijk hebben nageleefd. Dit levert op een schending van het fundamentele beginsel van 'deskundigheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC.

De klacht moet dan ook in zoverre gegrond worden verklaard.

Zulks geldt voor beide betrokkenen. Immers, betrokkene sub 2) heeft erkend als accountant betrokken te zijn geweest bij de eindcontrole, waaronder de voorraadwaardering van beide jaarrekeningen, waarbij aangetekend zij dat hij ook de opsteller is geweest van voormeld eindejaarscontrolememo 2011, zodat ook hem het verwijt treft dat hij de - door Accountantskantoor2 samengestelde - jaarrekeningen 2011 van BV4 en BV5 op het punt van de voorraadwaardering volledig en zonder voldoende en adequaat controleonderzoek heeft overgenomen.

Wat betreft betrokkene sub 1) heeft daarenboven te gelden dat hij op grond van de beschikbare gebrekkige controle-informatie met betrekking tot de waarde van de voorraden niet tot het afgeven van een goedkeurende verklaring had mogen overgaan; ook in zoverre is de klacht gegrond.

4.7 De Accountantskamer merkt op dat van de zijde van betrokkenen tegenstrijdige informatie is ingekomen over hun bemoeienis als accountant met beide ondernemingen in de jaren voorafgaand aan de vrijwillige controle over 2011. In het verweerschrift onder punt 4 is vermeld dat in 2011 er voor het eerst sprake was van een vrijwillige controle; in de jaren daarvoor zou er sprake zijn geweest van een wettelijke controle. Ter gelegenheid van de mondelinge behandeling heeft betrokkene sub 1 verklaard dat in voorgaande jaren sprake was van een wettelijke controle, waarbij steeds een verklaring van oordeelonthouding werd afgegeven, omdat de interne beheersing van de processen,

waaronder die van de goederenstroom tekortschoot. Pas in 2010 zouden die processen sterk verbeterd zijn, maar toen zou nog voor oordeelonthouding zijn gekozen. Echter in de betrokken goedkeurende accountantsverklaringen over 2011 is juist de zinswending opgenomen: "Op de jaarrekening 2010 is geen accountantscontrole toegepast. Derhalve zijn de in de winst-en-verliesrekening ter vergelijking opgenomen bedragen niet gecontroleerd."

Wat hiervan ook zij, in ieder geval kan worden vastgesteld hetgeen hiervoor onder 4.6 derde gedachtestreepje is overwogen. Of daadwerkelijk door (het kantoor van) betrokkenen ook in de jaren voor 2011 een controle is uitgevoerd, doet verder niet af aan het oordeel dat betrokkenen bij hun controle nalatig zijn geweest, zodat de Accountantskamer nader onderzoek ter zake achterwege kan laten.

4.8 Op grond van artikel 2 Wtra kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daaromtrent in de onderhavige zaak houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim van betrokkenen, waarbij is meegewogen dat betrokkenen niet eerder met de tuchtrechter in aanraking zijn geweest. Alle omstandigheden in aanmerking nemend, waarbij mede van belang wordt geacht dat klaagster in aanzienlijke mate verantwoordelijk is geweest voor het aanreiken van informatie ter zake de door haarzelf veronderstelde mate van incurantheid van de voorraad, acht de Accountantskamer in deze zaak oplegging aan beide betrokkenen van de maatregel van waarschuwing passend en geboden.

De Accountantskamer merkt nog op dat, nu het basisverwijf betreft de gebrekkige controle op de waardering van de voorraden, aan het *daarom* ten onrechte afgeven van de goedkeurende verklaring door betrokkene sub 1) wat betreft de op te leggen maatregel onvoldoende zelfstandige betekenis toekomt in dier voege dat ook bij betrokkene sub 1) kan worden volstaan met het opleggen van de maatregel van waarschuwing.

4.9 Op grond van al het hiervoor overwogene moet als volgt worden beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond in voege als hiervoor omschreven;
- legt ter zake aan beide betrokkenen de maatregel van **waarschuwing** op;
- 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, ingevolge artikel 9, tweede lid juncto 47 Wtra zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in het register, voor zover betrokkenen daarin zijn of waren ingeschreven;
- verstaat dat - overeenkomstig het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra - het door klaagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) door betrokkenen aan klaagster wordt vergoed.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. W.M. de Vries en mr. E.F. Smeele (rechterlijke leden) en P.A.S. van der Putten RA en J. Maan AA (accountantsleden) in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 24 januari 2014.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op:

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto de artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen/kan klaagster en/of 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 Den Haag. Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.