

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 13/965 Wtra

## ACCOUNTANTSKAMER

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 13/965 Wtra AK van 10 januari 2014 van**

**X**,  
wonende te [plaats],  
**BV X1** en  
**BV X2**,  
beide gevestigd te [plaats],  
**KLAGERS**,  
raadsman: mr. R.S. Schouten,

t e g e n

**Y**,  
registeraccountant,  
kantoorhoudende te [plaats],  
**BETROKKE**,  
raadsman: mr. J.F. Garvelink.

#### **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 7 mei 2013 ingekomen klaagschrift van 3 mei 2013 met bijlagen;
- de op 29 mei 2013 ingekomen aanvulling daarop van 28 mei 2013, met bijlagen;
- het op 2 september 2013 ingekomen verweerschrift van die datum, met bijlagen;

- de bij brief van 2 oktober 2013, ingekomen per fax op 2 oktober 2013 en per post op 3 oktober 2013, van klagers ontvangen nadere stukken;
- het bij faxbrief van 8 oktober 2013 van betrokkene ontvangen nadere stuk.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 14 oktober 2013 waar zijn verschenen: X (hierna ook: X) voor zichzelf en namens de overige klagers (hierna ook: BV X1 respectievelijk BV X2), bijgestaan door zijn adviseur1 RA en mr. R.S. Schouten, advocaat te Zeist, en betrokkene in persoon, bijgestaan door mr. adviseur2, werkzaam bij Accountantskantoor1 te [plaats], en mr. J.F. Garvelink, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klagers en betrokkene hebben op deze zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) en toegelicht alsmede 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 Betrokkene was tot in februari 2011 als openbaar accountant werkzaam voor Accountantskantoor 1 te [plaats] (hierna: Accountantskantoor 1). Dit kantoor, in de persoon van betrokkene, was vele jaren belast met de controle van de geconsolideerde jaarrekeningen van BV1 (hierna BV1) en haar groepsmaatschappijen BV2, de vennootschap naar Deens recht BV3, de vennootschap naar Servisch recht BV4 en de vennootschap naar Duits recht BV5. BV1 en haar groepsmaatschappijen hielden zich voornamelijk bezig met handel in meubelstoffen. Voor de vennootschappen boven BV1, zoals BV X1 en BV X2 en andere gelieerde vennootschappen, zoals BV6, had Accountantskantoor1 geen controle-opdracht. Zij verrichtte voor die bovenliggende vennootschappen evenmin andere diensten.

2.2 A was via BV X1 statutair bestuurder van BV1 en vervulde de rol van algemeen en commercieel directeur. Hij hield zich onder meer bezig met en was verantwoordelijk voor de inkoop en de verkoop. Als financieel (titulair) directeur van BV1 fungeerde de heer B (hierna: B).

2.3 Bij de controle van de jaarrekeningen van BV1 heeft betrokkene op basis van zijn onderzoek geoordeeld dat hij bij het uitvoeren van de controlewerkzaamheden kon steunen op de administratieve organisatie en de interne beheersing. Zijn controle-aanpak was ten principale organisatiegericht. Een belangrijk onderdeel van de controle van de jaarrekening was de controle van de voorraden (per ultimo 2007 € 5.357.712 op een balanstotaal van € 14.160.693 en per ultimo 2008 € 4.214.665 op een balanstotaal van € 11.509.840). Gezien het belang van deze post heeft betrokkene ten aanzien van het bestaan en de waardering van de voorraden jaarlijks aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd.

2.4 In een controle-planningmemorandum van 2008/2009 is opgenomen: "(...) Dhr. B heeft geen belang om bijvoorbeeld aan de administratie boekingen door te geven welke buiten de normale processen omgaan (memoriaal). Hij heeft geen

winstafhankelijke beloning en wordt niet op resultaten afgerekend. De administratie bestaat uit vier personen welke individueel verschillende taken en bevoegdheden hebben. De bedrijfscultuur en het niveau van de verschillende medewerkers is niet van dien aard dat medewerkers zonder onderliggende stukken boekingen doorvoeren. (...)"

2.5 De voorraden werden digitaal geadministreerd; alle rollen stof hadden barcodes die konden worden gescand. De voorraden werden jaarlijks door de onderneming in aanwezigheid van het controleteam van betrokkene geïnventariseerd en de waardering ervan geschiedde tegen de historische kostprijs of de lagere marktwaarde. Ten behoeve van de jaarrekening bepaalde A de (lagere) marktwaarde voor rolnummers die niet of minder courant waren. Deze lagere marktwaarde werd vervolgens in de voorraadadministratie ingevoerd.

2.6 Bij twee brieven van 16, althans 17, december 2010 heeft A klachten bij (de klachtencommissie van) Accountantskantoor1 ingediend en Accountantskantoor1 aansprakelijk gesteld voor schade omdat volgens hem geen goede accountantscontrole van de jaarrekening van BV1 is uitgevoerd en omdat ten onrechte niet tevens de boven BV1 liggende vennootschappen waren betrokken in de controle. In één van deze brieven is onder meer vermeld:

"(...) Tot onze grote schrik zijn er de laatste tijd bij BV1 een aantal zaken naar boven gekomen waaronder valsheid in geschrifte, fraude en allerlei boekhoudkundige onjuistheden die zeer waarschijnlijk op korte termijn zullen leiden tot een faillissement van BV1 (en mogelijk ook van aan haar gelieerde vennootschappen).

Ik ben van mening dat Accountantskantoor1 jegens BV1 is tekortgeschoten in haar verplichtingen althans onrechtmatig heeft gehandeld onder meer omdat zij de onregelmatigheden niet heeft ontdekt, terwijl dit naar onze stellige overtuiging wel had moeten. We stellen Accountantskantoor1 daarom aansprakelijk voor alle schade. Op dit moment hebben wij nog geen compleet beeld van alle tekortkomingen, maar wij verwijten Accountantskantoor1 in ieder geval dat zij ten aanzien van onderstaande punten onvoldoende heeft gepresteerd (...):

1. de financieel directeur heeft stelselmatig de waardering van incurante goederen in de voorraadlijsten opgehoogd;
2. (...)

Er is samengevat, naar objectieve maatstaven geen goede accountantscontrole uitgevoerd, en BV1 maar ook andere aan BV1 gelieerde vennootschappen ondervinden daarvan de nadelige (financiële) gevolgen. Ook in privé ondervind ik deze nadelige (financiële) gevolgen. (...)"

2.7 Nadat op 17 december 2010 aan BV1 op haar verzoek voorlopige surseance van betaling is verleend, is op 20 december 2010 die surseance omgezet in een faillissement.

2.8 Bij brief van 28 april 2011 heeft de klachtencommissie van Accountantskantoor1 A medegedeeld - geparafraseerd - dat zijn klachten zijn afgewezen.

2.9 Op 28 november 2012 schrijft mr. curator1 aan de raadsman van klagers: "Hierbij bevestig ik u dat ik, in mijn hoedanigheid van curator van BV1 op 13 april 2011 te [plaats] op het kantoor van ING Commercial Finance (...) een bespreking heb gehad met de heer B en diens advocaat.

De heer B heeft bij die bespreking erkend dat hij de voorraden van BV1 te hoog gewaardeerd heeft opgegeven aan de ING.

De heer (...) en ik zijn naar aanleiding van die bespreking met de heer B naar het kantoor van de heer A te [plaats] gegaan, waar wij het voorgaande aan de heer A hebben medegedeeld.”

### **3. De klacht**

3.1 Ten grondslag aan de door klagers ingediende klacht liggen inzake de jaarrekeningen 2005, 2006, 2007 en 2008 van BV1 de volgende verwijten:

A. betrokkene heeft geen opdrachtbevestigingen gevraagd en gekregen van de directie van BV1, waardoor de opdrachtvoorwaarden, waaronder het honorarium, niet zijn overeengekomen;

B. betrokkene is tekort geschoten in de opzet van de controle omdat hij geen beschrijving van de administratieve organisatie en interne beheersing heeft gevraagd of gemaakt en aldus geen risicoanalyse heeft vervaardigd die richtinggevend moest zijn voor de opzet en uitvoering van de jaarrekeningcontrole. Daardoor is betrokkene onvoldoende kritisch geweest tegenover frauderisico's door functiecombinaties en bevoegdheden van B;

C. betrokkene is in de uitvoering van de werkzaamheden op een veertiental punten tekortgeschoten. Deze heeft klager in het klaagschrift onder c. met aanduidingen a. tot en met n. opgesomd. De Accountantskamer neemt deze aanduiding over en deze onderdelen gelden als hier ingevoegd;

D. betrokkene is in de rapportering met betrekking tot de werkzaamheden op een zestal punten tekortgeschoten. Deze heeft klager in het klaagschrift onder d. met aanduidingen a. tot en met f. opgesomd. De Accountantskamer neemt deze aanduiding over en deze onderdelen gelden als hier ingevoegd.

3.2 Wat van de zijde van klagers bij de mondelinge behandeling als nieuwe standpunten naar voren is gebracht, is door de Accountantskamer niet opgevat als nieuwe klachtonderdelen (die overigens ook niet zouden zijn toegestaan) doch als een onderbouwing van haar weerspreking van de stelling van betrokkene dat hij zijn werkzaamheden naar behoren heeft uitgevoerd.

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

4.2 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, voor zover dit plaats had vóór 1 januari 2007, worden getoetst aan de tot die datum geldende GBR-1994, en, voor zover het plaats had na 1 januari 2007, aan de sinds deze datum vige-

rende Verordening Gedragscode RA's (hierna: VGC) en daarvan in het bijzonder het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1.

4.3 Betrokkene heeft zich op het standpunt gesteld dat het merendeel van de klachtonderdelen niet-ontvankelijk moet worden verklaard nu de daarin verweten gedragingen zich meer dan zes jaar voor indiening van die onderdelen hebben voorgedaan, althans deze onderdelen niet zijn ingediend binnen drie jaar nadat klagers het verweten handelen of nalaten hebben geconstateerd.

4.3.1 Ingevolge artikel 22, eerste lid Wtra neemt de Accountantskamer een klacht niet in behandeling indien tussen het moment van het verweten handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar is verstreken. Ook kan geen klacht meer worden ingediend indien op het moment van indienen van de klacht drie jaren zijn verstreken nadat het verweten handelen of nalaten is geconstateerd. Hierbij heeft te gelden dat bedoelde termijn eerst aanvangt wanneer de klager objectief gezien, gelet op de voor hem beschikbare informatie, op de hoogte is van het feitelijk handelen of nalaten van de betrokken accountant dat de grond vormt voor het indienen van zijn klacht. In vele gevallen kan reeds van een constateren van handelen of nalaten in de zin van artikel 33 Wet RA, althans artikel 42 Wab, gesproken worden, voordat de klager beschikt over alle informatie die noodzakelijk is om een klacht aan de tuchtrechter te kunnen voorleggen. Voor de aanvang van de driejaarstermijn is dan beslissend of sprake is van een constatering van zodanige feiten, dat daarop redelijkerwijs een vermoeden in de zin van artikel 22 Wtra gebaseerd kan worden[1].

4.3.2 In onderhavige klachtzaak dient naar het oordeel van de Accountantskamer de verjaring van de ingediende klacht van alle klagers te worden beoordeeld[2] op grondslag van de kennis en de wetenschap van A. Voor die beoordeling is van belang en zulks wordt door de Accountantskamer in het hiernavolgende steeds als uitgangspunt genomen, dat A volledig op de hoogte was, althans had te zijn, van de financiële situatie van BV1 en hetgeen daarvan (steeds) in de jaarrekening was opgenomen. Hij was immers (indirect) enig aandeelhouder en de statutair bestuurder van BV1 en hij stelde de jaarrekeningen vast. Als algemeen en commercieel directeur was hij nauw betrokken bij de bedrijfsvoering van BV1 en werkte hij nauw samen met de financieel directeur. Voorts is onomstreden dat A als geen ander op de hoogte was van de inkoop en de verkoop van de voorraad en de (af)waardering daarvan.

4.4 Tegen de achtergrond van het voorgaande kan omtrent het beroep van betrokkene op niet-ontvankelijkheid het volgende worden vastgesteld.

4.4.1 Wat betreft klachtonderdeel A. geldt dat de controlewerkzaamheden met betrekking tot de jaarrekeningen over 2005 tot en met 2008 zijn afgerond met afgifte aan BV1 van de goedkeurende verklaringen gedateerd 22 mei 2006 (2005), 19 juli 2007 (2006), 7 juli 2008 (2007) respectievelijk 24 september 2009 (2008).

Tussen de datum van indiening van de klacht, te weten op 7 mei 2013, en het gestelde nalaten betreffende een bevestiging van de opdracht is met betrekking tot de jaarrekening over 2005, gerekend vanaf 22 mei 2006 een periode van meer dan zes jaar verstreken. Voorts moet het ervoor gehouden worden dat A uiterlijk ten tijde van de afgifte van de verklaringen met betrekking tot de jaarrekeningen 2006, 2007 en 2008 het gestelde ontbreken van opdrachtbevestigingen voor de controle van die jaarrekeningen

heeft kunnen en moeten constateren, zodat de klachtonderdeel A. niet binnen de termijn van drie jaar is ingediend.

4.4.2 Wat betreft klachtonderdeel C. onder a. geldt het volgende. Klagers stellen dat de voorraden, in de jaarrekeningen 2005 tot en met 2008 variërend van € 4,21 miljoen (2008) tot € 6,67 miljoen (2005), tot € 1,7 miljoen te hoog zijn gewaardeerd en dat die overwaardering nooit is ontdekt. Naar het oordeel van de Accountantskamer hadden klagers - in de persoon van A - dit gestelde falen van betrokkene uiterlijk ten tijde van de afgifte van meerbedoelde goedkeurende verklaringen kunnen en moeten vaststellen. Onomstreden is immers dat A ieder jaar ten behoeve van de jaarrekening de (lagere) marktwaarde bepaalde voor de rollen stof die minder courant waren en dat voor het overige de rollen stof werden gewaardeerd tegen historische kostprijs. Voor zover volgens klagers overleg door of namens betrokkene met A over de voorraadlijsten en de (af)waardering bij de controle achterwege is gelaten, hadden zij dit eveneens kunnen en moeten constateren in de periode dat de controlewerkzaamheden werden uitgevoerd. Gerekend vanaf de datum van afgifte van de goedkeurende verklaring over 2005 is klachtonderdeel C. onder a. meer dan zes jaar later, en gerekend vanaf de data van afgifte van de verklaringen over 2006 tot en met 2008 meer dan drie jaar later ingediend.

4.4.3. Wat betreft de volgens klagers in de jaarrekeningen (ten onrechte) in rekeningen-courant geboekte bedragen geldt dat de saldi daarvan steeds gespecificeerd zijn opgenomen in de toelichting op elke jaarrekening. Daaruit volgt dat klagers zulks uiterlijk ten tijde van de afgifte van de jaarrekeningen hebben moeten en kunnen constateren. Dit leidt ertoe dat de klachtonderdelen C. onder b. tot en met h. wat betreft de jaarrekeningen 2006 tot en met 2008 buiten de termijn van drie jaar zijn ingediend en wat betreft de jaarrekening over 2005 buiten de termijn van zes jaar zijn ingediend.

4.4.4 Klagers moeten en kunnen eveneens uiterlijk ten tijde van de afgifte van de goedkeurende verklaringen op de hoogte zijn geraakt van de door hen aan klachtonderdelen C. onder l. en m. ten grondslag gelegde feiten, te weten dat betrokkene bij de controlewerkzaamheden geen Duitse accountant heeft ingeschakeld en dat betrokkene in de jaarrekeningen (ten onrechte) heeft verklaard dat een fiscale eenheid met Duitsland bestond, zodat deze klachtonderdelen niet binnen zes jaar na 22 mei 2006 (jaarrekening 2005) onderscheidenlijk binnen drie jaar na 19 juli 2007, 7 juli 2008, 24 september 2009 (jaarrekeningen 2006 tot en met 2008) zijn ingediend.

4.4.5 Tot slot kan het naar het oordeel van de Accountantskamer ook niet anders zijn dan dat klagers uiterlijk ten tijde van de afgifte van de goedkeurende verklaringen op de hoogte waren of hadden kunnen en moeten zijn van de door hen gelaakte handelwijze van betrokkene zoals opgesomd in klachtonderdeel D. onder a. tot en met f., te weten het niet houden van een slotbespreking met de directie, het niet vragen en krijgen van de verplichte bevestiging bij de jaarrekeningen, het niet uitbrengen van een accountantsverslag maar alleen een verklaring, het niet uitbrengen van een managementletter, het niet wijzen op de consolidatie- en controleplicht met BV X1 en het niet opstellen en niet opvragen van de jaarrekeningen van BV6. Dit betekent dat klagers in deze klachtonderdelen evenmin kunnen worden ontvangen.

4.4.6 Gelet op bovenstaande zijn klagers met betrekking tot de klachtonderdelen A., C. onder a. tot en met h., C. onder l. en m. en D. onder a. tot en met f. te laat met het indienen van hun klacht en zijn deze in zoverre niet-ontvankelijk

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

4.6 Betrokkene heeft ter afwering van klachtonderdeel B. aangevoerd dat hij wel degelijk aandacht heeft besteed aan de administratieve organisatie en interne beheersing van BV1. Daartoe heeft hij aangevoerd dat van de AO/IB een beschrijving is opgesteld, dat dienaangaande proceduretests zijn uitgevoerd en dat ook met personeelsleden daarover is gesproken. Daarnaast is betrokkene geen andere functie van B dan die van financieel directeur bekend en overigens was er binnen BV1 volgens betrokkene, gelet op de omvang van de organisatie, sprake van meer dan voldoende functiescheiding. Voorts heeft betrokkene, zo heeft hij betoogd, tijdens de controle wel aandacht besteed aan het risico dat voortvloeit uit het feit dat de directie uit twee personen bestond en te dien aanzien een passage in het controle-planning memorandum opgenomen. Gelet op dit verder onweersproken gebleven verweer en de in overgelegde stukken niet te vinden steun voor de stellingen van klagers, hebben zij naar het oordeel van de Accountantskamer niet aannemelijk gemaakt dat betrokkene ter zake een tuchtrechtelijk verwijt treft en is dit klachtonderdeel ongegrond.

4.7 Wat betreft klachtonderdeel C. onder i., j. en k. is onomstreden dat het magazijn van BV1 fungeerde als douanedepot voor goederen die werden ingevoerd van buiten de EU, dat de invoerrechten over die goederen pas hoefden te worden betaald bij verkoop van de goederen binnen de EU, dat in hetzelfde magazijn van BV1 zowel die goederen als andere goederen waren opgeslagen en dat het onderscheid tussen die groepen van goederen werd gemaakt via op die rollen stof aangebrachte codes. Tegen die achtergrond heeft betrokkene uiteengezet dat de inventarisatie en controle zag op de gehele in het magazijn aanwezige voorraad en dat bij de AO/IB aandacht is besteed aan het inklaren van de goederen. Hem is tijdens de controle niet gebleken dat invoerrechten met betrekking tot dit douanedepot niet volledig zouden zijn aangegeven of betaald.

Gelet op dit verweer hebben klagers deze onderdelen met de enkele overlegging van een ongetekende verklaring d.d. 8 december 2010 van A, waarin in algemene bewoordingen wordt gesteld "Het blijkt nu dat er vele dossiers niet zijn afgerond, zelfs dossiers uit 2005 (misschien zelfs nog eerder) Goederen zijn al wel geleverd maar nog niet ingeklaard, iets wat ten strengste verboden is.", welke verklaring door betrokkene is betwist, onvoldoende aannemelijk gemaakt. Dit klachtonderdeel is daarom ongegrond.

4.8 Tot slot, wat betreft klachtonderdeel C. onder n., te weten dat betrokkene niet heeft geconstateerd dat B de fiscale bijtelling voor de loonbelasting op het privégebruik van de auto van A had ingetrokken, geldt dat betrokkene heeft aangevoerd dat de fiscale werkzaamheden voor BV1 in 2005 zijn overgenomen door accountantskantoor2. Klagers hebben dit verweer onbesproken gelaten. Het is dan ook niet aannemelijk dat betrokkene ter zake enige verantwoordelijkheid droeg, zodat de klacht op dit onderdeel eveneens ongegrond is.

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

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klachtonderdelen A., C. onder a. tot en met h., C. onder l. en m., en D. onder a. tot en met f. niet-ontvankelijk;
- verklaart klachtonderdelen B. en C. onder i., j., k. en n. ongegrond.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. E.F. Smeele en mr. W.M. de Vries (rechterlijke leden) en P. van der Streek AA en J. Maan AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 10 januari 2014.

\_\_\_\_\_  
secretaris

\_\_\_\_\_  
voorzitter

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

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klagers betrokkenen 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 va

[1] Zie o.m. de uitspraken van het College van Beroep voor het bedrijfsleven van 18 oktober 2012 (AWB 10/428, ECLI:NL:CBB:2012:BY0958) en 23 augustus 2013 (AWB 11/624, ECLI:NL:CBB:2013:135)

[2] Vergelijk de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven van 4 juli 2013 (AWB 11/265, ECLI:NL:CBB:2013:46)